



# REVUE FRANÇAISE D'ADMINISTRATION PUBLIQUE

RFAP

2022

N° 183

## La comptabilité publique



# REVUE FRANÇAISE D'ADMINISTRATION PUBLIQUE

## RFAP

PUBLICATION TRIMESTRIELLE

éditée par  
L'INSTITUT NATIONAL DU SERVICE PUBLIC

Rédaction  
*Editor*

Directeur de la publication : M<sup>me</sup> Maryvonne LE BRIGNONEN, directeur de l'INSP  
Rédacteur en chef : M. Fabrice LARAT

Adresser toute correspondance à  
*Mailing address*

INSP  
Direction des enseignements et de la recherche  
Pôle recherche, études et publications  
1, rue Sainte-Marguerite – F-67080 Strasbourg Cedex  
Tél. : 03 69 20 48 60  
Télécopie : 03 69 20 48 89  
Mél : [rfap@insp.gouv.fr](mailto:rfap@insp.gouv.fr)

Ventes et abonnements  
*Subscriptions and sale*

**Diffusion imprimée**  
**LA DOCUMENTATION FRANÇAISE**  
DILA administration des ventes  
26, rue Desaix  
75727 Paris Cedex 15  
Télécopie : 01 40 15 68 00  
<https://www.vie-publique.fr/revue-francaise-dadministration-publique>

**Tarifs des abonnements**  
France (TTC) 74,50 €  
France (TTC) – tarif étudiant : 69,20 €  
Europe (TTC) 77,80 €  
DOM-TOM, pays de la zone francophone  
de l'Afrique (hors Maghreb)  
et de l'océan Indien (HT) 78,40 €  
Autres pays (HT) 84,90 €  
Prix du numéro : 24,30 €

**Diffusion numérique**  
**CAIRN**  
Portail de diffusion et de vente  
en ligne des revues  
en sciences humaines et sociales  
[www.cairn.info](http://www.cairn.info)

**Modalités d'accès**  
*Particuliers :*  
Ventes à l'article et au numéro  
[http://www.cairn.info/revue.php?ID\\_REVUE=RFAP](http://www.cairn.info/revue.php?ID_REVUE=RFAP)

*Bibliothèques et institutions :*  
Souscription aux bouquets de revues :  
[licences@cairn.info](mailto:licences@cairn.info)

*Données bibliographiques en OAI-PMH :*  
<http://oai.cairn.info>

**Les articles publiés par la *Revue française d'administration publique*  
n'engagent que la responsabilité de leurs auteurs.**

*This publication assumes no responsibility whatsoever  
for the opinions expressed herein.*

En couverture : détail de la fresque de l'artiste Leonetti (1994) représentant le temps ;  
bâtiment de la Commanderie Saint-Jean à Strasbourg, siège de l'INSP.

*REVUE FRANÇAISE D'ADMINISTRATION PUBLIQUE*

N° 183 (2022/3)

**LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE**

Sous la responsabilité de Sébastien Kott

**INTRODUCTION**

<b>Expliquer deux siècles de comptabilité publique .....</b>	<b>649</b>
Sébastien KOTT, université de Poitiers	

**CE QUE SIGNIFIE « COMPTABILITÉ PUBLIQUE »**

<b>Construction-déconstruction de la comptabilité publique .....</b>	<b>653</b>
Sébastien KOTT, université de Poitiers	
<b>Le régime juridique des comptes publics .....</b>	<b>667</b>
Aurélien CAMUS, université Paris Nanterre	

**DE LA COMPTABILITÉ DES DÉPENSES PUBLIQUES AUX COMPTES PUBLICS**

<b>L'ordonnance du 14 septembre 1822 : une influence des comptabilités commerciales sur la comptabilité d'État ? .....</b>	<b>681</b>
Pierre LABARDIN, La Rochelle université	
<b>Deux codes administratifs ignorés : les règlements généraux sur la comptabilité publique de 1838 et de 1862 .....</b>	<b>693</b>
Thomas BOUSSARIE, université Paris Nanterre	
<b>Une réforme structurelle au ministère des Finances en temps de crise : la partition de la direction de la comptabilité publique et du budget en 1919 .....</b>	<b>707</b>
Florence DESCAMPS, EPHE-PSL	
<b>La comptabilité nationale : l'information économique au service du pilotage des finances publiques .....</b>	<b>723</b>
Jean-Paul MILOT, conseil de normalisation des comptes publics	

**L'INFORMATION FINANCIÈRE AU SERVICE DE L'ACTION PUBLIQUE**

<b>Usages et mésusages de la comptabilité publique .....</b>	<b>735</b>
Sébastien KOTT et Benjamin MOSNY, université de Poitiers	
<b>Le déploiement et les usages de la comptabilité d'engagement au sein de l'OCDE .....</b>	<b>751</b>
Evelyne LANDE, université de Poitiers – Hasina RASOLONJATOVO, INSCEA Madagascar	
<b>L'influence de la comptabilité des entreprises sur la comptabilité du secteur public : une approche différente de la convergence et de la normalisation en France et au niveau international .....</b>	<b>771</b>
Rouba CHANTIRI, université Paris-Dauphine PSL	

## ANALYSE PROSPECTIVE

<b>Le comptable public : renaître ou disparaître .....</b>	789
Bernard ADANS, administrateur général des finances publiques honoraire	
<b>Les limites de la comptabilité générale dans la sphère publique.....</b>	803
Jean-Paul MILOT, conseil de normalisation des finances publics et Sébastien KOTT, université de Poitiers	
<b>Trois méthodes comptables complémentaires pour mettre les problèmes écologiques au cœur de la chose publique .....</b>	815
Clément FEGER, université de Montpellier, Harold LEVREL, université Paris-Saclay et Alexandre RAMBAUD, université Paris-Saclay	

## VARIA

<b>La LOLF 2.0 : du cadre budgétaire à l'encadrement des finances publiques. Une analyse de la loi organique du 28 décembre 2021 relative à la modernisation de la gestion des finances publiques.....</b>	831
Franck MORDACQ	
<b>Strasbourg, « capitale de l'Europe » : un autre rapport du citoyen aux institutions européennes ? .....</b>	849
François FORET	

## CHRONIQUES

### FRANCE

<b>I – Réforme de l'État et gestion publique .....</b>	864
Corinne DESFORGES	
<b>II – Décentralisation et collectivités territoriales .....</b>	871
Jean-Luc PISSALOUX et Didier SUPPLISSON	
<b>III – Fonction publique.....</b>	880
Frédéric EDEL	
<b>IV – Administration et libertés .....</b>	887
Marie-Xavière CATTO et Jeanne de GLINIASTY	
<b>V – Secteur public économique.....</b>	896
André BARILARI	

### EUROPE

<b>I – Institutions et structures administratives de l'Union européenne .....</b>	910
François LAFARGE	
<b>II – Personnels des institutions de l'Union et des affaires européennes en France..</b>	921
Michel MANGENOT	

## NOTES DE LECTURE

– Frédéric Forest (dir.), <i>Les Universités en France</i> , Mont-Saint-Aignan, PURH, 2021, Par Étienne BORDES .....	931
– Bernard Marrot, <i>Politique d'organisation du système de santé en France</i> , Paris, L'Harmattan, 2022. Par Jean-Charles BASSON .....	936
– <i>L'ENA hors les murs</i> .....	945

# INTRODUCTION

## EXPLIQUER DEUX SIÈCLES DE COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Sébastien KOTT

### UN BICENTENAIRE

Ce numéro 183 de la *Revue française d'administration publique* célèbre discrètement le bicentenaire de l'ordonnance du 14 septembre 1822 relative à la comptabilité des dépenses publiques. Cette norme juridique est importante à plusieurs titres.

Tout d'abord, elle marque l'entrée de l'administration publique dans une nouvelle ère : celle de la *généralisation* de la formalisation de ses pratiques par le droit. Et parmi ces pratiques, c'est la manipulation des deniers publics qui incite le pouvoir à *inscrire dans le droit* les comportements attendus des agents. On assiste ainsi, dans la première moitié du XIX<sup>e</sup> siècle, à la naissance d'un droit de l'action publique qui va structurer durablement l'appareil d'État par des ordonnances, décrets, circulaires, instructions, etc.

Ensuite, l'ordonnance de 1822 témoigne de la place singulière de la Restauration dans l'histoire de l'administration. Contrairement à la façon dont on la désigne, cette période n'est pas que restauration de l'Ancien Régime. Elle intègre les nouveautés de la période révolutionnaire et de l'Empire et traduit ainsi la *modernité* en comptabilité, cette notion à la fois violente puisqu'elle oppose Anciens et Modernes et difficile à caractériser : qu'est-ce qui est *moderne* ?

Enfin, l'ordonnance témoigne de l'importance accordée à la *façon de compter*. On y lit une dissociation des étapes de la dépense (liquidation, ordonnancement, paiement) qui transcrit à la fois une analyse poussée de l'action administrative et une distinction des opérations à inscrire dans des comptes.

On comprend rétrospectivement le *satisfecit* que s'adressait Audiffret, à qui on peut attribuer la paternité de ce texte, qui l'évoquait dans ses mémoires comme « *l'un des actes les plus considérables de [sa] carrière* »<sup>1</sup>. Quelques lignes plus loin, celui qui est à l'époque directeur des écritures de la comptabilité générale en explique les raisons : « *Les conséquences salutaires d'une semblable réformation du régime antérieur de la comptabilité des dépenses publiques sont incalculables, soit au point de vue de la régularité*

1. Michel Bruguière et Valérie Goutal-Arnal, *Souvenirs de ma famille et de ma carrière dédiés à mes enfants, Charles-Louis-Gaston d'Audiffret 1787-1878*, CHEFF, 2002, § 140.

*des opérations, dont l'exécution devenait plus éclairée, soit sous les divers rapports de l'économie des frais, de l'exactitude des comptes, de la meilleure direction des services et de la juste confiance du pays* ». Audiffret pointe ainsi la place centrale de la comptabilité dans l'action publique, une information au service de la régularité des opérations et de l'analyse de l'action publique, y introduisant *l'ordre et la lumière*.

## **L'INTERDISCIPLINARITÉ POUR ABORDER L'OBJET COMPTABILITÉ PUBLIQUE**

Deux siècles plus tard, la comptabilité publique est une technique très élaborée, portée par l'administration des finances et diffusée aussi bien dans les établissements publics que dans les collectivités territoriales, dont la réputation est d'être à la fois sérieuse et austère. Néanmoins, elle suscite un intérêt grandissant à travers les sciences sociales dont il convient de mobiliser de nombreux pans pour éclairer ses différentes facettes. Les chapitres de ce numéro ont donc été confiés à des auteurs représentant différentes disciplines afin de traduire le fait que l'interdisciplinarité s'impose naturellement pour cette étude.

Ce sont ainsi l'économie, les sciences de gestion, l'histoire et le droit public qui sont mobilisés dans ce numéro. La sociologie, la philosophie ou l'anthropologie auraient aussi pu l'être et on ne peut qu'inviter le lecteur à poursuivre son chemin dans ces directions. Afin d'insister sur l'importance du terrain et des pratiques, la parole est aussi donnée à des acteurs. La comptabilité publique est donc doublement ancrée dans sa réalité opérationnelle et la diversité académique parce que cela correspond à ce qu'elle est : *un objet partagé*.

Cette diversité des points de vue appelle logiquement un avertissement. En dépit du très grand travail de lissage et de nombreux échanges entre les auteurs, certaines divergences persistent, car chaque discipline utilise dans sa propre perspective des notions pourtant communes et recourt à ses propres qualifications. Si nous en mesurons les limites – principalement aux lisières des catégories, où le flou peut être très marqué – ces qualifications s'avèrent toutefois utiles dans une perspective didactique. Par ailleurs, les façons de classer révèlent aussi des façons de *nommer* dont les significations peuvent varier selon les perspectives dans lesquelles elles sont formalisées. Ainsi, la comptabilité privée permet en sciences de gestion de regrouper dans une même catégorie comptabilité marchande, comptabilité industrielle et comptabilité financière, alors que le juriste conçoit plus facilement le privé en opposition au public.

Nous proposons donc ici un *mode d'emploi* de ces différentes notions en empruntant aux naturalistes leur technique de classification. Admettons qu'il n'existe qu'une seule *famille* – LA comptabilité – que l'on divise en *genres* – entité, méthode, fonction, période – regroupant des *espèces* – droits constatés, exercice, prévisionnelle, etc. – et abordons notre famille par ses différentes genres.

1° La comptabilité peut être mobilisée en tant que représentation de la situation financière d'une *entité*. Cette représentation dépend avant tout de l'entité considérée : on ne tient pas les comptes de l'Union européenne comme ceux d'une association ! On peut tout à fait évoquer la comptabilité des départements ou des régions, parce que ces entités tiennent bien des comptes de la même manière. Pour sa part, l'État tient ses comptes selon des normes qui lui sont propres. Dès lors, il semble difficile d'évoquer, sans plus de précisions, la comptabilité publique comme une comptabilité des personnes publiques. Car si la matrice est commune (la comptabilité), ses déclinaisons sont spécifiques (l'État, les

communes, les départements, les régions, les établissements publics locaux, etc.). On peut également évoquer la comptabilité des entreprises, mais il faut alors admettre que celle des multinationales est différente de celle des PME.

2° La comptabilité repose aussi sur une *méthode comptable*. Avec le temps, la technique comptable s'est affermie, elle s'est aussi spécialisée. Car la nature de l'information financière relative à l'activité de l'État n'est pas tout à fait la même que celle qui concerne une entreprise. Décrire un encaissement relève certes d'un registre commun, mais la valorisation de certains actifs peut justifier un traitement spécifique. On distingue donc une comptabilité de caisse ou une comptabilité en droits constatés. Disons que la première, assez frustre, décrit des encaissements et des décaissements quand la seconde, plus élaborée, reprend les opérations de caisses mais les enrichit de créances et de dettes. On peut aussi citer une comptabilité patrimoniale pour pointer une méthode comptable qui insiste sur sa préservation.

3° La comptabilité remplit également une *fonction*. Elle peut ainsi servir à rendre compte, restituer une information financière sur une situation passée, on évoque alors une comptabilité de restitution. Mais elle peut aussi être tournée vers l'avenir, voire servir de base à une autorisation, on parle alors de comptes prévisionnels comme le budget.

4° La comptabilité porte enfin sur *une période*. On évoque ainsi des comptes qui correspondent à une gestion comptable ou des exercices comptables. Ces derniers renvoient à la période au titre de laquelle on tient les comptes (les opérations pour 2022 peuvent être inscrites début 2023). La notion d'exercice est devenue commune : on mentionne souvent la comptabilité d'exercice comme un synonyme de comptabilité en droits constatés. Si le rattachement des droits constatés s'effectue bien sur un exercice, la perspective n'est pas tout à fait la même : pour la première il s'agit de décrire une méthode et pour la seconde une période.

Nous avons tenté d'harmoniser l'utilisation de ces termes, mais le lecteur devra prêter une attention particulière aux écarts qui peuvent subsister entre les chapitres et révéler une intention claire dans un contexte spécifique. Ainsi, les sciences de gestion utilisent volontiers la notion de comptabilité d'engagement comme synonyme de comptabilité en droits constatés, alors que dans le vocabulaire du droit public financier, les engagements ne sont pas des droits constatés... ce qui explique que les juristes préfèrent distinguer les deux.

L'interdisciplinarité mise en œuvre implique un très fort travail de contextualisation ; la compréhension enrichie de l'objet étudié s'avère à ce prix.