

Réponses de Philippe Masquelier,

doctorant à l'École pratique des hautes études et chargé de recherche à l'Institut de la gestion publique et du développement économique,

au document sur le cadre conceptuel des comptes publics, élaboré en décembre 2014 par le CNOCP et soumis à consultation.

Questions 1 et 3: L'introduction d'un cadre conceptuel formalisé pour les comptes publics (CCCP) paraît d'autant plus nécessaire que celui-ci préexiste historiquement à toute formalisation. Il y aurait un manque à ne pas chercher à l'explicitier tel qu'il ressort de deux siècles de mise en œuvre dans des contextes variables. Dans une telle optique, une approche historique permettrait de livrer quelques clés de compréhension supplémentaires à l'explicitation d'un cadre conceptuel tel qu'il est formalisé dans sa rédaction actuelle. Cette approche est facilitée par l'absence de valeur normative dévolue, à ce stade, au cadre conceptuel. **Aussi ne paraît-il pas utile de lui accorder, du moins dans un premier temps, une telle valeur. Le risque serait de réifier prématurément ce qui, de façon contingente, souple et évolutive, se révèle dans l'histoire. Sans doute suffit-il, dans un premier temps, de proposer du passé une connaissance scientifique en l'envisageant surtout dans ses dimensions historiques et sociologiques.** Plutôt que de laisser les acteurs d'aujourd'hui tributaires des méandres d'une mémoire collective parfois obscure et souvent partielle ou professer une amnésie complète, l'historien a pour fonction de leur **proposer une mise en ordre éclairée du passé.** En tant que chercheur c'est, nous l'espérons, l'objet de notre apport, forcément un peu marginal, à la consultation proposée. C'est aussi l'objet des travaux que nous menons dans les cadres respectivement du partenariat CNOCP-CRDP et du bureau de la recherche de l'IGPDE, travaux qui déboucheront ultérieurement. **Nous ne répondrons qu'aux questions 1 à 7 qui portent sur des aspects suffisamment peu techniques du cadre conceptuel pour que nous puissions risquer des commentaires ou des suggestions.**

Il y a toujours quelques risques à négliger l'origine et l'évolution des matières que l'on souhaite réformer. Une réforme s'enracine dans l'existant, c'est-à-dire dans une tradition dont, pris par l'intérêt du changement qu'on envisage, on sous-estime facilement la force et les pesanteurs. Les rationalités nouvelles que l'on espère voir triompher paraissent si évidentes et logiques qu'on oublie volontiers les cultures, les habitudes et l'inconscient collectif auxquels on entend les appliquer. Il n'est pourtant pas inintéressant de découvrir parfois que des réformes envisagées ont déjà été tentées jadis et ont échoué ; ou de comprendre comment et pourquoi elles ont réussi. En matière de finances et de comptes publics, le cimetière des réformes inabouties est loin d'être vide et la récurrence des problématiques à résoudre, particulièrement monotone : sincérité, régularité et clarté en sont l'invariable leitmotiv depuis la mise en œuvre d'un système financier conçu autour de la comptabilité publique par le marquis d'Audiffret et le comte de Villèle sous la Restauration (1815-1830). Rédigeant actuellement une thèse sur l'action et les écrits de Gilbert Devaux (GD), directeur de la Comptabilité publique et du Budget entre 1949 et 1960, **nous nous proposons d'éclairer le cadre conceptuel des comptes publics élaboré en 2014 de quelques coups**

de projecteur qui devront beaucoup aux vues de ce grand commis de l'Etat, auteur en titre de l'Ordonnance du 2 janvier 1959, dont l'exceptionnelle compétence financière était reconnue de tous.

Question 2: Il est intéressant de noter que la logique principale dans laquelle s'inscrit le cadre conceptuel des comptes publics postule que **la comptabilité privée est le cas général** dont ceux-ci doivent s'approcher le plus possible. **Il y a là un mouvement contradictoire avec l'évolution de la comptabilité publique depuis sa genèse jusqu'au milieu du XXe siècle.** Branche du droit public, la comptabilité publique se voulait à l'origine **le garant d'une séparation nette entre secteur public et secteur privé.** Son objet était même **de limiter l'expansion de l'Etat,** censé demeurer réduit à ses fonctions régaliennes. Relevant d'un monde absolument différent du secteur privé, le cadre conceptuel des comptes publics **allait de soi et n'avait nul besoin d'une justification** car il reposait sur les dogmes alors dominants de l'Etat-gendarme, économiquement neutre, et de l'équilibre budgétaire. **Avec, après 1945, l'abandon de la doctrine libérale héritée du XIXe siècle au profit du keynésianisme et l'affirmation d'une nouvelle figure de l'Etat, acteur majeur de l'économie, tout change.** Gilbert Devaux, en tant que directeur de la Comptabilité publique entre 1949 et 1956 est confronté à ce changement. Celui-ci trouve notamment sa traduction dans l'émergence et le développement de la comptabilité nationale et du plan comptable général. Il importe de noter, à cet égard, que non seulement la comptabilité publique n'est pas à l'origine de ces nouvelles formes de comptabilité, mais qu'elle a constitué historiquement un obstacle à leur développement. **C'est que la comptabilité publique n'est pas d'abord une comptabilité mais surtout l'instrument juridico-administratif d'un contrôle des dépenses du secteur public.** Elle est moins faite de chiffres que de règles juridiques. Devant cette mutation, Gilbert Devaux, le premier, éprouve le besoin de décrire dans un ouvrage de 250 pages¹ les fondements et les spécificités de l'action publique pour justifier le maintien et l'existence de la comptabilité publique en tant qu'institution, alors qu'ils ne vont plus de soi. **Il élabore une sorte de premier cadre conceptuel tel qu'enraciné dans une tradition et dans un temps historique particulier.** Sans doute n'eût-il vu dans l'élaboration de comptes publics calqués sur les méthodes de la comptabilité d'entreprise qu'un jeu de l'esprit dont l'utilité lui eût paru d'autant plus superfétatoire que les moyens informatiques n'existaient pas encore. Au mieux eût-il pris cette démarche comme une source d'information complémentaire du système financier public traditionnel sans grande portée pratique. **Du moins eût-il continué de privilégier la mise en forme juridique sur l'information chiffrée. La comptabilité pour Gilbert Devaux est plus l'instrument d'une chasse aux caisses noires que l'auxiliaire de gestion d'un organisme public au sens managérial d'aujourd'hui.** Pourtant, même si son optique générale diffère de celle du cadre conceptuel car son objectif, dans les années Cinquante, est de maintenir autant que faire se peut le registre spécifique de la comptabilité publique, on trouve dans son argumentation un certain nombre de parallèles avec le cadre conceptuel tel qu'il est aujourd'hui proposé.

Ainsi, tout comme celui-ci (CCCP p 8), **Gilbert Devaux estime « que lorsque l'activité décrite est la même, la technique comptable doit être la même ».** Il illustre cette possible équivalence de technique comptable d'un secteur à l'autre à plusieurs reprises dans son ouvrage. Mais il ajoute aussitôt que « dans la mesure où la comptabilité publique est devenue aussi un système juridique d'obligations » (GD p 13), elle est avant tout déterminée par des règles de droit. En réalité, pour Gilbert Devaux la gestion commerciale doit rester l'exception et faire l'objet d'une adaptation des règles de la comptabilité publique là où le cadre conceptuel postule que ce sont les spécificités de l'action publique qui doivent faire l'objet de mesures *ad hoc*. **Les critères que cherche à développer aujourd'hui le cadre conceptuel, Gilbert Devaux, par précaution face à l'explosion à l'époque du secteur para-public, les place en 1957 dans les mains**

¹ Gilbert Devaux, *La comptabilité publique*, Tome I, Paris, PUF, 1957. L'ouvrage correspond à la mise en forme d'un cours dispensé à l'ENA entre 1953 à 1960.

arbitraires et souveraines du ministre des Finances. Ainsi écrit-il que c'est à celui-ci « seul qu'il appartient de définir un régime répondant à la fois aux besoins d'une gestion commerciale et aux nécessités d'une coordination gouvernementale » (GD p 13). **Maintenant que la frontière entre secteur public et secteur privé est en grande partie abolie et que les méthodes gestionnaires de référence ont désormais une origine entrepreneuriale et privée, il est d'autant plus nécessaire d'élaborer un cadre conceptuel des comptes public en référence aux spécificités de l'action publique. L'effacement progressif de la frontière entre le « public » et le « privé » depuis 1945 est un élément historique susceptible de contribuer à justifier l'existence de ce cadre.**

Question 4: Les caractéristiques données au chapitre 2 afin de définir le champ d'application du cadre conceptuel paraissent suffisamment souples pour pouvoir intégrer les errements passés, avaliser la situation présente et répondre aux évolutions à venir. Sous la forme du domaine de compétence des règles de la comptabilité publique, cette question de la caractérisation des entités susceptibles d'entrer dans le champ d'application du cadre conceptuel des comptes publics s'est posée, sur le plan pratique, de manière particulièrement vive à Gilbert Devaux. Rappelons par exemple qu'elle a fait l'objet de multiples affrontements, en particulier entre le ministère de l'Economie nationale et le ministère des Finances. Là où le premier redoutait l'application des règles de la comptabilité publique aux organismes naissants du secteur para-public, le second, en la personne de Gilbert Devaux, s'effraie de leur absence. Ainsi, par exemple, écrit-il à propos des entreprises nationalisées : « *Toutes les règles traditionnelles (...) furent purement et simplement ignorées.* Le modèle choisi fut celui de la gestion privée sous la forme 'capitaliste' la plus classique. Les présidents, et les présidents - directeurs -généraux prirent place dans les fauteuils des anciens 'patrons', libres d'organiser et de diriger à peu près à leur convenance tous leurs services et de présenter leurs opérations financières comme ils voulaient, sous le contrôle de conseils d'administration où leur propre personnel était fortement représenté et de commissaires aux comptes privés, nommés et appointés par eux. La surveillance des actionnaires fut remplacée par une tutelle dont les limites étaient très mal définies et qui était exercée à la fois par un ministère technique et par des contrôleurs, dépendant du seul nouveau département de l'Economie nationale » (GD p 187). **Il faut toutefois bien considérer, par rapport aux visées du cadre conceptuel, que l'enjeu pour Gilbert Devaux était moins théorique que directement pratique. Son souci essentiel restait de contenir et de contrôler *effectivement*, indépendamment de toute définition abstraite, la dépense publique dans le contexte de ce qu'il décrit comme un fâcheux mouvement centrifuge dû à l'expansion du secteur para-public. Il en résulte, à titre conservatoire, une démarche particulièrement globalisante de sa part.** Ainsi écrit-il, « tout secteur dont le régime juridique est encore incertain, mais qui n'ayant pas de propriétaire privé doit être géré par la Nation sous son contrôle et à son profit » (GD p13-14). **Dans un contexte moins tendu où le système de référence est décidé, le cadre conceptuel devrait permettre une approche plus élaborée et plus fine.**

Question 5: Nous sommes toujours dans l'optique d'une réduction de la frontière secteur public/secteur privé qui est le postulat du cadre conceptuel, là où Gilbert Devaux demeure porteur, dans les années Cinquante, d'une vision asymétrique fondée sur le primat du caractère « exorbitant du droit commun » du droit public auquel se rattache la comptabilité publique. La source commune et l'ensemble des caractéristiques des spécificités de l'action des administrations publiques paraissent bien décrites. Toutefois le chapitre 3 est à ce point fourni et touche à des questions si fondamentales qu'on peut se demander si le « système comptabilité publique » permet que les comptes publics soient véritablement solubles dans le projet de cohérence interne des états

financiers affirmé par le cadre conceptuel (CCCP p 21 et 26). A cet égard il peut-être intéressant pour les rédacteurs du cadre conceptuel de confronter leur approche aux définitions données par Gilbert Devaux de ce qu'il appelle le **thème de la comptabilité publique** : « Les opérations financières publiques ne sont pas dominées par la notion de profit mais par la notion de service ; par suite, les recettes et les dépenses ne dépendent pas les unes des autres ; elles sont arrêtées a priori selon un plan d'ensemble établi collectivement par des assemblées ou par un conseil. La fonction essentielle de la comptabilité publique est d'assurer l'exécution de ce plan et d'éviter tout abus en substituant divers contrôles automatiques au contrôle par le rendement. » (GD p 21). Il ajoute, et c'est là à ses yeux **le fondement même de la raison d'être de la comptabilité publique** : « le souci du prix de revient ne peut être dominant dans l'esprit d'un administrateur ; son but essentiel doit être d'accomplir ce qu'on lui a demandé, c'est-à-dire de faire fonctionner au mieux un service public **et s'il n'est pas contenu à l'intérieur de certaines limites par l'effet d'un mécanisme juridique**, sa conscience professionnelle le conduira à faire toujours mieux et toujours plus cher » (GD p 15). **La comptabilité par elle-même n'a pas d'efficacité pour limiter la dépense. Ce qui compte originellement c'est d'en bloquer la source psychologique par des moyens juridiques en lieu et place du contrôle par le rendement et le profit, caractéristiques des entreprises privées. Ce point mériterait sans doute d'être souligné pour mieux situer les finalités et la portée du cadre conceptuel des comptes publics ainsi que leurs limites.**

De même, **le fait que le souverain ne rende pas de comptes au sens de la comptabilité d'exercice mériterait peut-être plus qu'une note de bas de page** (p 20) tant ce point paraît déterminant en ce qu'il rappelle **le caractère essentiellement informatif, plus qu'impératif**, des comptes publics. Jusqu'à quel point ceux-ci ne restent-ils pas qu'un complément à la marge de la comptabilité budgétaire qui constitue le cœur de la machine ? A cet égard, sans doute y aurait-il quelque intérêt à multiplier les définitions dans le glossaire : outre les comptabilités budgétaire, générale et nationale, il ne serait pas inutile de **définir la comptabilité publique au sens des articles 53 et 55 du décret du 7 novembre 2012, ainsi d'ailleurs que la comptabilité analytique (article 59)**. De même serait-il éventuellement utile de **définir ce que le vieux décret du 31 août 1862 appelait comptabilités législative, administrative et judiciaire en recherchant leurs corrélations avec les définitions actuelles.**

Il serait également intéressant, **à propos du principe de la non affectation des recettes et des dépenses** (CCCP p 16), de confronter le cadre conceptuel au chapitre que Devaux consacre à ce même principe, le plus essentiel à ses yeux de la comptabilité publique (GD p 105-144). Il envisage dans ces pages le recours aux principes de ce qu'il appelle la comptabilité commerciale comme une forme parfois utile et, en ce cas « orthodoxe », d'affectation comptable devant la formidable croissance des secteurs public et para-public. Il est, durant tout le chapitre, très fréquemment fait allusion à la comptabilité commerciale, soit pour s'en rapprocher, soit pour s'en démarquer. **En définitive on pourrait presque dire que Gilbert Devaux voit dans l'émergence d'une comptabilité trop spécifique de chaque entité un premier pas vers le démembrement de l'Etat.** Etablir une comptabilité précise par entités, n'est-ce pas risquer de **donner à celles-ci ne serait-ce que le sentiment d'une appropriation des fonds** dont en réalité elles n'ont l'usage qu'à des fins de mission de service public ? Ainsi qu'il le rappelle, la plupart d'entre elles ne sont que « des démembrements exceptionnels et précaires de la puissance publique. (...) L'effet de ces démembrements doit être limité à la responsabilité politique et administrative du choix de certaines recettes et de certaines dépenses et ne doit pas aller jusqu'à une dispersion des moyens de trésorerie. *Il s'ensuit que les fonds publics forment un 'bloc' à la disposition de toutes les personnes morales, mais géré par l'Etat.* » (GD p 139). « Il convient d'ajouter, écrit-il encore, que l'Etat n'est pas une personne morale comme les autres. Il est 'la puissance publique' dont les autres ne sont que des 'démembrements' ». (GD p 140). **Enfin, il établit une forte corrélation entre ce risque de démembrement et le fait que la République soit « une et indivisible »** (GD p 139), **ce qu'on pourra rapprocher de l'article 3 de la**

Constitution cité par le cadre conceptuel (p 17) : « la souveraineté nationale appartient au peuple qui l'exerce par ses représentants et par la voie du référendum. Aucune section du peuple, ni aucun individu ne peut s'en attribuer l'exercice ». Tout l'effort de Gilbert Devaux consiste précisément à éviter que l'exercice de la souveraineté nationale en matière financière ne se trouve confisqué au profit de féodalités qui échapperait au contrôle de l'Etat. Quoiqu'il en soit, même si le contexte a largement changé, en raison notamment de la décentralisation, **il pourrait peut-être s'avérer utile de mieux mettre en relief le rôle encore prééminent de l'Etat comme matérialisation de l'entité abstraite « souverain »** et de s'interroger sur le degré d'actualité des réflexions de Gilbert Devaux à cet égard. **La définition de l'Etat comme entité dont les moyens sont décrits en loi de Finances paraît un peu réductrice** (CCCP p 19). Notons enfin que Gilbert Devaux admet pourtant l'affectation comptable comme ce qu'il appelle « le moyen de défense en profondeur » de la rue de Rivoli contre l'affectation des fonds. En réalité ce qu'il redoute par-dessus tout c'est qu'il soit **porté atteinte à l'unité de la Trésorerie, dont il fait en quelque sorte le garant de l'intérêt général et en définitive, surtout, du pouvoir central** (GD p 138).

La question du principe de continuité propre aux administrations publiques mérite d'être soulignée dans un sens complémentaire de celui qui est signalé. Ainsi pourrait-on considérer **que le corrélat de la continuité des administrations financières est la question de la soutenabilité financière que postule le cadre conceptuel, comme d'ailleurs l'ensemble du système financier conçu sous la Restauration**. Sous l'Ancien Régime, la banqueroute de l'Etat, par construction, était presque envisagée comme la faillite d'une entreprise. Avec le système élaboré sous la Restauration on passe au principe, relevé par le cadre conceptuel, selon lequel les droits et obligations confiées par le souverain à une administration publique ou contracté par le souverain sous un régime politique déterminé survivent à celle-là (CCCP p 20) et à celui-ci. Dans le premier cas ce sont les créanciers de l'Etat qui sont directement lésés, dans le second, de manière plus diffuse, ce sont les contribuables. Vis-à-vis des créanciers, une comptabilité (au demeurant peu probante sous l'Ancien Régime) pourrait suffire. En revanche, pour protéger les contribuables de tout excès, **c'est un système institutionnel complet de freinage permanent** qu'il faut mettre en place pour éviter de reporter insensiblement l'augmentation de la charge de la dépense publique sur le contribuable du moment, ou, pire, sur le contribuable à venir. **Peut-être cet aspect de la nécessaire soutenabilité financière, liée à l'affirmation du caractère perpétuel des engagements financiers pris par le souverain, et ses répercussions sur le cadre conceptuel mériteraient-ils d'être mieux soulignés ?**

Question 6: La liste et la définition des utilisateurs potentiels des comptes publics paraît satisfaisante. Il est bon que soit soulignée la vocation de la comptabilité à représenter avant tout **les conséquences du passé** (CCCP p 26). Peut-être serait-il opportun **d'ajouter un développement sur l'intérêt d'une méditation sur ces comptes du passé**, ce qu'un directeur général de la Comptabilité publique appelait, en 1887, « le délai pendant lequel l'administration se recueille, fait une sorte d'examen de conscience avant de se présenter devant ses juges » ? Sans doute l'exercice vaut-il aussi, et même surtout, pour les parlementaires. C'était d'ailleurs, dès la Restauration, l'esprit du système d'origine : **en vue des autorisations budgétaires futures, se demander si l'on a bien agi, si l'on a obtenu les résultats escomptés sur la foi de la loi, dite à juste titre « loi des comptes », devenue par la suite loi de règlement**. Qu'au fil des ans celle-ci soit intervenue parfois avec plusieurs années de retard en a ôté toute l'efficacité et diminué l'importance au point de la réduire à une formalité expédiée dans l'indifférence des parlementaires qui devaient la voter. C'est toutefois dans le cadre de la LOLF et grâce aux moyens informatiques qu'elle peut recouvrer le lustre que lui conférait le système d'origine. **Sans doute cet aspect des choses pourrait-il être développé plus avant dans le chapitre 4 du cadre conceptuel des comptes publics, notamment par rapport au choix du moment où il convient de présenter des comptes en vue de les rapporter aux objectifs passés et futurs** (en lien avec la p 21 du CCCP).

Question 7: Les items sélectionnés et les définitions qui leur sont donnés paraissent globalement satisfaisants. Quelques-unes parmi ces définitions mériteraient éventuellement d'être affinées :

Le principe général de régularité ne recouvre-t-il pas des notions juridiques ? Ainsi pourrait-on définir la régularité comme la conformité aux règles et normes comptables **et juridiques** en vigueur. Sans doute serait-ce d'autant plus cohérent que la caractéristique qualitative des états financiers « prééminence de la substance sur l'apparence » évoque la réalité économique **et juridique** de la comptabilisation.

La caractéristique qualitative des états financiers « neutralité » mériterait sans doute d'être précisée dans la mesure où tout système comptable induit une représentation du monde et prête le flanc à des interprétations multiples qu'elles soient d'inspiration marxiste, libérale ou d'ordre culturel. Sans doute le cadre conceptuel des comptes publics peut-il traduire l'état d'un quelconque rapport de force social ², révéler un conflit éventuel entre les notions de liberté et d'égalité ³ ou encore se manifester comme l'expression d'un état d'esprit particulier, d'un caractère national spécifique ou « comme une forme efficace de représentation sociale », pour reprendre l'expression de Pierre Rosanvallon⁴. **Le mieux serait peut-être de rappeler et de préciser dans quel sens, dans le cadre de quel système, dans quel type de société, on entend parler de « neutralité ».**

En définitive, vu de la fenêtre de l'historien, le cadre conceptuel des comptes publics apparaît, au miroir des écrits de Gilbert Devaux, comme la trace redessinée d'une frontière, voulue étanche, devenue poreuse et progressivement effacée, entre secteur public et secteur privé. La grande mutation consiste dans le référencement des comptes publics aux normes comptables privées au lieu et place du système propre à la comptabilité publique mis en place et développé sur un siècle et demi.

Philippe Masquelier, le 27 avril 2015

² La critique formulée par Henri Isaïa à l'égard de la classification budgétaire fonctionnelle est transposable au cadre conceptuel : « La classification fonctionnelle, telle qu'elle est définie par l'Administration des finances, occulte totalement le rôle que jouent les dépenses de l'Etat dans le processus d'accumulation et de concentration du capital », Henri Isaïa, *Finances publiques, Introduction critique*, Paris, Economica, 1985, pp. 10 et 11. Dans le même sens, s'appuyant sur les écrits de Carruthers et Espeland, Corine Eyraud soulève l'hypothèse suivante : « Ainsi au-delà de son rôle technique, la comptabilité en partie double aurait, tout au long de son histoire, joué un rôle crucial dans la légitimation du système économique capitaliste en expansion », Corine Eyraud, *Le capitalisme au cœur de l'Etat*, Paris, Editions du Croquant, 2013, p. 291

³ « [Le] conflit entre l'égalité, qui exige des masses budgétaires toujours croissantes, et la liberté, qui se méfie de l'augmentation des moyens donnés à l'Etat, dessine la toile de fond où s'inscrivent des ombres normatives. Celles qui font le droit budgétaire. Tout l'objet du livre que je présente ici, sur les Finances de la France, se ramène à cela ! Rendre compte de ce jeu d'ombres, sans perdre de vue le jeu du réel. » Jean-Claude Martinez, Pierre di Malta, *Droit budgétaire*, Paris, Litec, 1982, Présentation, p. 2

⁴ Pierre Rosanvallon, *L'Etat en France*, Paris, Seuil, 1990, p. 14.