HAL
open science

Deuxième rapport d'étape CRDP-CNoCP

Sébastien Kott, Lionel Zevounou, Aurélien Camus, Vincent Mazzocchi

To cite this version:

Sébastien Kott, Lionel Zevounou, Aurélien Camus, Vincent Mazzocchi. Deuxième rapport d'étape CRDP-CNoCP. [Rapport de recherche] CRDP-CNoCP. 2015. hal-01630825

HAL Id: hal-01630825

https://hal.parisnanterre.fr/hal-01630825

Submitted on 28 Nov 2017

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Deuxième rapport d'étape
Projet CNoCP – CRDP
juillet 2013 - juillet 2014

université
Paris Ouest
Nanterre La Défense

SOMMAIRE

Le présent rapport d'étape propose un deuxième point sur l'avancement du projet de recherche « interactions droit public – comptabilité » mené par le Centre de Recherche en Droit Public (CRDP) de l'Université Paris Ouest Nanterre La Défense en collaboration avec le Conseil de Normalisation des Comptes Publics (CNoCP). Il se compose de quatre parties.

1. PRÉSENTATION DU PROJET DE RECHERCHE « INTERACTIONS DROIT PUBLIC – COMPTABILITÉ » P. 2

2. RAPPORT DE SUIVI DE LA CONVENTION CNoCP – CRDP (JUILLET 2013 – JUILLET 2014) P. 10

3. LES DIFFÉRENTS THÈMES DE RECHERCHE P. 16

4. ANNEXES P. 110

MEMBRES DE L'ÉQUIPE DE RECHERCHE
PARTICIPATION AU PROJET
BIBLIOGRAPHIE

1. PRÉSENTATION DU PROJET DE RECHERCHE « INTERACTIONS DROIT PUBLIC – COMPTABILITÉ »

L'Administration des finances n'est pas fermée à l'Université et le Conseil de Normalisation des Comptes Publics (CNoCP) s'inscrit dans cette tradition d'ouverture. Le Conseil intègre ainsi des universitaires dans son comité consultatif d'orientation (Mme Lande et Muller, MM. Colasse, Bouvier et Saïdj). D'autres participent aux différents groupes de travail (Mme Steckel-Assouères, MM. Sakon, Camus et Kott). Cette ouverture sur l'Université est d'autant plus remarquable qu'elle concerne autant les sciences de la gestion que le droit public et ancre la normalisation comptable au cœur de ces deux disciplines que sont la gestion et les finances publiques !

Les colloques et autres journées d'études sont un autre témoignage de cette volonté de rencontre. Le CNoCP que ce soit par la voie de son Président (M. Prada), de sa secrétaire générale (Mme Calmel) ou de son conseiller scientifique (M. Milot) intervient régulièrement soit de manière institutionnelle, soit de manière beaucoup plus « libre » selon les circonstances. C'est lors du colloque sur l'évolution des juridictions financières tenu les 1er et 2 décembre 2011 à la Cour des comptes [1] qu'est née l'idée d'une collaboration entre le Centre de Recherche en Droit Public (CRDP) de Nanterre et le CNoCP. C'est ensuite dans le cadre du séminaire sur l'invention de la gestion des finances publiques organisé par l'IGPDE [2] que les échanges se sont poursuivis. Les centres d'intérêts communs devenus évidents permettaient de formaliser la relation dans le cadre d'une convention de recherche signée le 7 décembre 2012 entre le Président du CNoCP et celui de l'Université. Cette dernière permet la mise en œuvre sur plusieurs années d'une étude juridique de la normalisation comptable. Depuis 18 mois, un groupe de juristes spécialistes de droit public est en quelque sorte « embarqué » au cœur de la normalisation comptable, assiste à des groupes de travail, commissions et collège et défriche un sujet prometteur : les interactions entre le droit public et la comptabilité. Le projet cherche à mettre en lumière en quoi consiste la spécificité de l'action de l'État (l'action publique ?) et en conséquence pourrait justifier un traitement comptable particulier en application de l'article 30 de la LOLF.

PROMOUVOIR UNE DOCTRINE DE DROIT PUBLIC COMPTABLE

Le droit public financier est à l'Université souvent laissé à l'étude des seuls spécialistes de finances publiques. La discipline se décompose, de manière schématique, en trois branches qui n'ont en fait que relativement peu de choses en commun, si l'on se place du strict point de vue de la technique juridique. Le droit fiscal revendique une autonomie justifiée par la spécificité des dispositifs juridiques consacrés par deux codes. Le droit budgétaire de l'État relève lui aussi d'un corpus juridique autonome : la Loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001. Enfin, en ce qui concerne le droit comptable, le très récent décret du 7 novembre 2012 dit GBCP caractérise lui aussi un socle juridique spécifique. Le secteur local repose pour sa part sur des instructions budgétaires et comptables qui

[1] Flizot (S.) dir., L'évolution des juridictions financières, numéro spécial Gestion et finances publiques, 2012, 122 p.

[2] Bezès (Ph.), Descamps (F.), Kott (S.), Tallineau (L.), L'invention de la gestion des finances publiques (vol. 2). Du contrôle de la dépense à la gestion des services publics (1914-1967), CHEFF, 2013, 675 pages. Vol. 1. Élaborations et pratiques du droit budgétaire et comptable au XIXe siècle (1815-1914), CHEFF, 2010, 579 pages.

tentent de réaliser une forme de fusion des deux domaines. On peut donc aborder la relation entre ces trois disciplines que sont le droit de la comptabilité publique, le droit budgétaire et le droit fiscal de manière souple, on évoquera alors plutôt les trois volets des finances publiques, ou tenter d'en faire un bloc qui traite, de la recette à la dépense, du traitement juridique du financement des services publics et on évoquera alors peut-être plutôt le droit public financier.

Ce n'est pas faire insulte à l'Université de souligner que, mis à part quelques formations très spécialisées, le droit de la comptabilité publique est plutôt enseigné dans les écoles d'application de l'Administration. Dès lors, le regard porté par les juristes sur la discipline dérive souvent de son aspect le plus « dur », à savoir la séparation des ordonnateurs et des comptables ainsi que la question de la responsabilité personnelle et pécuniaire de ces derniers. Ces questions sont très rassurantes pour un juriste dans la mesure où elles permettent d'ancrer le droit de la comptabilité publique et par extension le droit public financier au cœur des disciplines juridiques grâce à l'intervention d'un juge !

Pourtant, la lecture des normes et l'observation des pratiques démontrent que la réalité du « droit comptable » va bien au-delà de ces deux points fondamentaux. L'exécution des opérations financières des administrations publiques repose sur un droit en grande partie spécifique. G. Vedel évoquait ainsi en 1979 cette zone grise « qui est aux confins des différentes disciplines juridiques et de ce droit très particulier qu'est le droit financier, que l'on laisse volontiers à des spécialistes qui ne sont pas très nombreux dans nos universités. » Tout ce qui est cette zone mixte est un peu abandonné par les « administrativistes » qui le renvoient aux financiers, mais assez souvent les financiers renvoient à leur tour les questions aux « administrativistes[3] ». Quelques travaux abordent le sujet. Les thèses de Stéphanie Damarey Le juge administratif, juge financier, et Aline Kurek Le juge financier, juge administratif partent du prisme institutionnel pour établir cette relation intime entre le droit administratif et les finances publiques. Jean-Baptiste Vila, par son travail de thèse précurseur Recherches sur la notion d'amortissement en matière de contrats administratifs offre une étude matérielle de cette même relation. Le projet de recherche, qui réunit à la fois des spécialistes de droit administratifs et des spécialistes de finances publiques vise ainsi, grâce aux contacts privilégiés avec la comptabilité permis par le CNoCP, à conforter les bases d'une doctrine de droit public en matière comptable. Il permet d'aborder les notions et les concepts (souvent dits « comptables » par les juristes) comme une matière de droit public aux confins du droit administratif, du droit constitutionnel et des finances publiques : un droit public comptable. Ce droit par son origine et ses soubassements renseignera, du moins on l'espère, la question de la spécificité de l'action publique d'un point de vue financier et ouvrira des pistes sur le traitement comptable de ces spécificités.

[3] Vedel (G.) *in* Collectif, La Cour des comptes d'hier à demain, LGDJ, 1979, p. 241.

AXES ET THÈMES DE RECHERCHE

Le projet aborde actuellement la deuxième des trois phases successives qui le composent. La première consistait à explorer les pistes de recherche, la deuxième à mener les recherches, la troisième à restituer les conclusions des chercheurs.

La première phase du projet s'est étendue de décembre 2012 à avril 2014. Durant ces seize mois, les chercheurs en immersion ont participé à des groupes de travail du CNoCP afin d'isoler les questions juridiques soulevées par les discussions comptables. Une fois ces premières réflexions menées elles ont été débattues entre les chercheurs à l'occasion d'une première séance de séminaire à Nanterre en février 2013. Le travail s'est poursuivi en alternant réunions thématiques et séminaires transversaux. D'une part, deux séries de rencontres thématiques (gouvernance, actes administratifs, transferts, biens publics) ont réuni en petits groupes, chercheurs et personnels du CNoCP en avril et novembre 2013. D'une autre part, deux séminaires réunissant l'ensemble des chercheurs et des membres du secrétariat général du CNoCP ont été tenus à l'Université de Nanterre en mai 2013 et avril 2014 afin de discuter les différentes hypothèses et de créer une « culture commune ». La dernière séance du séminaire a été l'occasion de clore la phase exploratoire et de formaliser les différentes pistes de recherches.

La deuxième phase du projet qui débute au printemps 2014 va se dérouler jusqu'en septembre 2015. Elle va conduire les différents chercheurs concernés, toujours au contact de l'équipe du CNoCP, à étudier chacun des thèmes proposés en insistant sur ce qui fait lien entre le droit et la comptabilité et permettre (du moins on l'espère) à chaque discipline de s'enrichir au contact de l'autre.

La dernière phase, dite de restitution, s'opérera à la fin de l'année 2015 à l'occasion d'un colloque dont les actes seront publiés sous forme d'un ouvrage collectif au début 2016.

À ce jour, les pistes de réflexions s'organisent autour de trois axes. Le premier axe de recherche vise à étudier les concepts communs à la comptabilité et au droit et à observer les convergences et divergences dont ils sont porteurs. Le deuxième axe considère la réception de concepts comptables par le droit. Le troisième axe traite, à l'inverse, des concepts juridiques qui pourraient être reçus par la comptabilité. Le tableau ci-après reproduit les différents thèmes de recherche ainsi que les principales réflexions qu'ils inspirent.

1ER AXE : LES CONCEPTS COMMUNS

Thèmes	Principales réflexion
Engagement	→ Quels sont les actes qui caractérisent l'engagement selon les points de vue juridiques ou comptables ? → Quelles sont les traductions comptables d'un engagement juridique ?
Garantie	→ Comment distinguer garantie implicite et garantie explicite ? → Quels sont l'étendue et l'objet d'une garantie ?
Ressource / recette / Produit	→ Quelle cohérence selon les différentes comptabilités (nationale, générale, budgétaire) ? → Quelle cohérence selon le niveau de l'approche (national, européen, international) ?
Intérêt général	→ L'approche juridique transcendante est-elle compatible avec l'approche comptable collaborative ?
Contrôle d'un bien / Propriété	→ Comment la comptabilité et le droit définissent-ils le contrôle d'un bien ? → Dans quelle mesure la notion dépasse-t-elle l'hypothèse stricte de la propriété ?
Biens spécifiques	→ Existe-t-il des biens spécifiques ? → Quelle traduction comptable ?
Processus de normalisation (gouvernance)	→ Sur quel type de légitimité doit-on (peut-on) fonder la normalisation comptable ? Analyse théorique, juridique et de droit comparé.

2E AXE : LA RÉCEPTION DES CONCEPTS COMPTABLES PAR LE DROIT PUBLIC

Thèmes	Principales réflexion
Certification	→ Quelle est la nature juridique de l'activité de certification des comptes publics ? → La certification des comptes publics est-elle spécifique ?
Amortissement	→ Quelles sont les incidences de l'amortissement en droit des contrats publics ? → Quelle incidence l'amortissement peut-il avoir sur la décision financière ?
Personnalité financière (consolidation)	→ Peut-on caractériser une forme de « personnalité financière » qui dépasserait le concept de personne morale derrière la consolidation des comptes ?
Statut de la comptabilité	→ Comment la comptabilité est-elle perçue par le juge (contestation, recours à l'expert) ? → Pourquoi voter les comptes ?
Valorisation	→ Dans quelle mesure l'approche comptable plus tournée vers l'évaluation peut-elle intégrer une dimension dynamique ?
Éléments du bilan	→ L'analyse comptable influe-t-elle sur l'analyse juridique (exemple de l'inscription des Partenariats Public Privé au passif et des prérogatives à l'actif) ?
Finalité de la comptabilité générale	→ Regards croisés droit, gestion, histoire, sociologie sur la finalité des comptes publics.

3E AXE : DU DROIT PUBLIC VERS LA COMPTABILITÉ ?

Thèmes	Principales réflexion
Système juridique	→ Comment le « système » juridique maintient-il sa cohérence ? → Cette cohérence est-elle réelle ou supposée ?
Responsabilité administrative	→ Dans quelle mesure la responsabilité des personnes publiques génère-t-elle une obligation de réparation ? → Comment anticiper cette responsabilité ?
Obligation	→ La conception civiliste de l'obligation doit-elle être dépassée par la comptabilité publique ? → Les droits créances et autres obligations de service public créent-elles réellement des obligations ?
Libre administration des collectivités territoriales	→ Quelles sont les conséquences de la garantie constitutionnelle visant l'autonomie financière des collectivités territoriales ? → Quelles sont les conséquences comptables de la co-gestion de certaines politiques publiques par différentes personnes morales de droit public ?
Comptable public	→ Le statut juridique spécifique du comptable public constitue-t-il une justification du caractère public de la comptabilité des administrations ?

Thèmes	Principales réflexion
Secteur public / Administrations publiques	→ Quelles sont les conséquences du passage d'une approche organique portée par la notion d'administration publique vers une approche fonctionnelle telle que secteur public ?
Autorisation administrative	→ Les actes unilatéraux en général et l'autorisation administrative en particulier, qui constitue une spécificité de l'action publique, emportent-ils des conséquences comptables ?
Souveraineté	→ Le pouvoir de déterminer les règles comptables est-il un attribut de la souveraineté ? → La souveraineté est-elle un élément de l'actif de l'État ?
Annualité budgétaire	→ Le principe d'annualité budgétaire limite-t-il l'engagement financier de l'État à l'exercice ? → Le mouvement récent vers la pluriannualité emporte-t-il des changements dans ce domaine ?
Droit administratif et action publique	→ Qu'est-ce qui fait la spécificité de l'État selon le droit public ? Perspective interne et comparative.

2. RAPPORT DE SUIVI DE LA CONVENTION CNoCP – CRDP

(JUILLET 2013 – JUILLET 2014)

La première phase du projet de recherche (janvier 2013 – juin 2013) était une phase de « mise en place » qui a permis de préciser le projet, de consolider l'équipe de recherche et de lancer les premières thématiques de recherche.

La deuxième phase du projet de recherche (juin 2013 – juin 2014) est une phase de finalisation du projet. Cette phase implique de stabiliser l'équipe, de circonscrire les thèmes de recherche et de commencer à délimiter, au sein de ces derniers, les sujets qui seront traités par les chercheurs.

Le rapport de suivi intègre des objectifs intermédiaires transcrits au sein de chaque thème. Ils apparaissent :

– en ■ quand ils sont conformes aux prévisions,
– en ■ quand ils s'écartent de la trajectoire et nécessitent une attention particulière,
– en ■ s'ils présentent un retard jugé inquiétant pour l'évolution de la convention.

IMPLICATION DES CHERCHEURS AU SEIN DES GROUPES DE TRAVAIL DU CNoCP

Après Sébastien Kott qui a participé à de nombreux de groupes de travail au cours du premier semestre 2013 afin d'isoler les thèmes de recherche, ce sont Aurélien Camus et Albéric Sakon qui sont allés à la rencontre des comptables. Albéric Sakon est doctorant au CRDP et travaille sur les quotas de gaz à effet de serre. Il a logiquement intégré le groupe de travail consacré à ce sujet au sein du CNoCP. Il a participé à une dizaine de séances et fourni des documents de synthèse, cartographies ou points d'actualité utiles aux travaux du groupe. Aurélien Camus est en contrat post-doctoral depuis janvier 2014 et ce jusqu'au mois d'août 2015. Il est spécialiste de droit du domaine public et plus largement de droit administratif et apporte à ce titre une aide déterminante tant ses compétences complètent celles des deux autres porteurs du projet. Il a pris part au groupe de travail sur le périmètre du recueil des établissements publics nationaux.

→ **objectifs =** ■
- Accroître la participation des chercheurs aux groupes de travail.
- Enrichir les hypothèses de recherche.

DEUXIÈME SÉRIE DE RENCONTRES THÉMATIQUES CRDP-CNoCP

Après une première série de groupes de travail (ou rencontres thématiques) en avril 2013, une seconde série de rencontres a réuni chercheurs et comptables dans les locaux du Conseil. Ces rencontres se sont déroulées au mois de novembre 2013 selon les quatre thèmes précédemment définis : actes administratifs (29 nov.), biens publics (19 nov.), gouvernance financière (25 nov.), transferts financiers (22 nov.). Elles ont permis d'approfondir les pistes envisagées à l'issue de la première phase du projet (cf. Premier rapport d'étape) et de clarifier les différents thèmes de recherche. Ce sont finalement vingt-deux thèmes de recherche qui sortent des travaux. Ces thèmes sont présentés de manière synthétique à la fin de la première partie de ce rapport et développés dans sa troisième partie.

→ **objectifs =**
- Réunir une deuxième série de groupes de travail.
- Explorer de nouvelles pistes.

TROISIÈME SÉMINAIRE

Le premier séminaire de février 2013 n'avait réuni que les chercheurs du CRDP. C'est au cours du deuxième séminaire de mai 2013 que la première rencontre plénière entre les chercheurs et les membres du secrétariat général a réellement eu lieu. Le troisième séminaire d'avril 2014 a été l'occasion de faire un nouveau point transversal et de présenter l'ensemble des thèmes de recherche. Ainsi, ce séminaire a permis d'identifier les trois axes qui vont structurer l'étude des interactions entre le droit public et la comptabilité. Le premier axe observera les concepts communs aux deux domaines, leurs convergences et leurs divergences. Le deuxième axe s'attachera à comprendre comment le droit a récemment intégré des concepts d'origine comptable. Le troisième axe explorera les concepts juridiques susceptibles d'intéresser la comptabilité. Les vingt-deux thèmes de recherche ont été regroupés selon ces trois axes. Leur présentation constitue la troisième partie du présent rapport.

Ce séminaire a enfin été l'occasion de rencontrer une délégation de l'administration des finances de Tunisie présente en France.

→ **objectifs =**
- Formaliser des axes de recherche.
- Finaliser les thèmes de recherche.

PREMIÈRES PRODUCTIONS

Sébastien Kott et Lionel Zevounou ont chacun produit un article dans l'ouvrage dirigé par Yvonne Muller, Normalisation comptable : actualité et enjeux, académie des sciences techniques comptables, 2014, 224 p.
- Kott (S.), « Le concept de système juridico-comptable à l'épreuve de la normalisation internationale », pp. 39-47.
- Zevounou (L.), « La normalisation comptable internationale se fait-elle réellement en marge du droit », pp. 23-33.

À noter dans le même ouvrage deux contributions de deux autres chercheurs participants au projet ainsi que de trois membres du CNoCP :
- Calmel (M-P.), « L'universalité des normes comptables du secteur public », pp. 155-158.
- Du Marais (B.), « Normalisation comptable, attractivité économique et standardisation du droit », pp. 12-19.
- Muller (Y.), « L'évolution des relations de la comptabilité à l'économie et au droit », pp. 34-38.
- Milot (J.-P.), « La normalisation comptable : du PCG de 1947 au règlement européen de 2002 », pp. 53-55.
- Prada (M.), « De la convergence des normes comptables privées et publiques avec les normes comptables internationales », pp. 151-153.

JOURNÉE DES DOCTORANTS DU CRDP

Le centre de recherche en droit public de Nanterre organise chaque année une journée doctorants. Il s'agit de réunir les doctorants du centre autour d'un thème de recherche commun, de leur proposer d'effectuer un travail de recherche original et de l'exposer dans les conditions d'un colloque scientifique. Traditionnellement, c'est le dernier maître de conférences recruté qui a en charge l'organisation de cette journée. Lionel Zevounou, dans le prolongement de son contrat post-doctoral, a proposé d'organiser cette journée sur le thème « droit public et comptabilité ». À ce jour, six jeunes chercheurs sont inscrits au programme prévisionnel d'une après-midi qui devrait se dérouler le 23 octobre 2014.
- Aurélien Camus : certification des comptes.
- Nathanaël Kos'isaka : les garanties illimitées de l'État.
- Abdelghani Azi : le traitement comptable des partenariats public privé.
- Albéric Sakon : la comptabilisation des quotas de gaz à effet de serre.
- Romain Leblond-Masson : les biens spécifiques.
- Vincent Mazzocchi : le particularisme de la légalité comptable.

→ **objectifs =**
- Impliquer les doctorants dans le projet.
- Proposer une étape de production intermédiaire.

ÉVOLUTION DE L'ÉQUIPE DE RECHERCHE

Le premier rapport d'étape recensait 25 chercheurs susceptibles de travailler sur le projet et mettait en exergue un point nécessitant une attention particulière : l'équipe devait être renforcée, particulièrement dans le domaine du droit de la sécurité sociale.

Au mois de juin 2014, le projet concerne 62 personnes : 9 membres du CNoCP, 3 cadres juridico-financiers, 50 chercheurs.

Le groupe de recherche intègre des chercheurs confirmés et des jeunes chercheurs. Les 17 doctorants et 3 docteurs tous spécialistes d'un domaine en lien avec le projet trouvent un encadrement de qualité du fait de la présence de 20 maîtres de conférences et de 10 professeurs.

Aux chercheurs de Nanterre qui constituent le gros de l'équipe sont venus s'ajouter de nombreux chercheurs rattachés à d'autres institutions. Participent au projet, des chercheurs de l'IGPDE[1], l'EHESS[2], des Universités d'Aix-en-Provence, Bordeaux, Clermont-Ferrand, Lille, Maine, Metz, Nouvelle Calédonie, Orléans, Paris XIII. L'équipe compte aussi trois professionnels spécialistes du droit public financier.

D'un point de vue disciplinaire, le droit public reste la matière la plus représentée en raison de la conception originelle du projet (40 chercheurs). Au-delà de cette spécialité, le projet regroupe d'autres disciplines juridiques (7 chercheurs : un théoricien du droit, une pénaliste, deux internationalistes, trois spécialistes de droit de la sécurité sociale) et des chercheurs en sciences sociales (5 chercheurs : deux sociologues, un historien et deux spécialistes de science de gestion). Enfin, l'implication du CRDP de Nanterre est très forte puisque trente et un des chercheurs qui y sont rattachés ont participé aux différents débats.

→ **objectifs =**
- Consolidation de l'équipe de recherche.
- Extension du champ des spécialités.

[1] Institut de la Gestion Publique et du Développement Économique.

[2] École des Hautes Études en Sciences Sociales.

CALENDRIER

Le projet, initialement prévu sur cinq ans a été resserré sur trois années selon le calendrier suivant, défini dans le premier rapport d'étape. Le déroulement du projet respecte ce calendrier prévisionnel.

Première phase : premières réflexions et détermination des pistes de recherches

- janvier 2013 : recrutement L. Zevounou (contrat post-doctoral).
- Janvier-juin 2013 : S. Kott intègre les groupes de travail du CNoCP.
- 8 février 2013 : Premier séminaire CRDP-CNoCP à Nanterre.
- Avril 2013 : première série de groupes de travail CRDP-CNoCP.
- 21 mai 2013 : deuxième séminaire CRDP-CNoCP à Nanterre.
- Mai 2013 : A. Sakon intègre le groupe de travail « Quotas de gaz à effet de serre ».

Deuxième phase : finalisation des pistes de recherches et détermination des sujets d'études

- Juin-juillet 2013 : rédaction des articles pour l'ouvrage Normalisation comptable : actualité et enjeux, préparation du premier rapport d'étape.
- 1er septembre 2013 : recrutement L. Zevounou (Maître de conférences).
- Novembre-décembre 2013 : deuxième série de groupes de travail CRDP-CNoCP.
- 1er décembre 2013 : recrutement A. Camus (contrat post-doctoral).
- 1er décembre 2013 : recrutement V. Mazzocchi (contrat doctoral mi-temps).
- 4 avril 2014 : 3e séminaire CRDP-CNoCP à Nanterre.
- Mai-juin 2014 : rencontres avec les chercheurs.
- Juin-juillet 2014 : préparation du 2e rapport d'étape.

Troisième phase : finalisation des sujets d'étude et production des travaux de recherche

- 23 octobre 2014 : Journée d'étude des doctorants du CRDP.
- Octobre-décembre 2014 : Entretiens thématiques entre les chercheurs et les membres du CNoCP afin de valider définitivement les sujets de recherche.
- Janvier-juillet 2015 : production des articles par les chercheurs.
- Octobre 2015 : Colloque conclusif.
- Décembre 2015 : publication de l'ouvrage collectif.

→ **objectifs =**

- Respecter le calendrier modifié par avenant au contrat.
- Baliser les étapes de la phase de production.

3. LES DIFFÉRENTS THÈMES DE RECHERCHE

Les dix-huit premiers mois du projet de recherche ont permis d'évoquer différentes hypothèses et d'établir vingt-deux thèmes de recherche. À chaque thème peut correspondre une ou plusieurs productions scientifiques : des articles. Ces articles pourront être de tailles très différentes selon la précision des sujets abordés.

Les différents thèmes de recherche présentés dans les pages qui suivent sont regroupés selon les trois axes isolés en cours de projet :

Premier axe
Concepts communs à la comptabilité et au droit : convergences et divergences p. 18

Deuxième axe
Réception par le droit de concepts comptables p. 48

Troisième axe
Réception par la comptabilité de concepts juridiques p. 68

INDEX DES THÈMES

Amortissement	48
Annualité budgétaire	68
Autorisation administrative	72
Biens spécifiques	18
Certification	52
Comptable public	78
Contrôle d'un bien / propriété	22
Droit administratif et action publique	82
Engagement	28
Finalités et usages de la comptabilité	56
Garantie	32
Intérêt général	36
Libre administration des collectivités territoriales	88
Obligation	92
Personnalités juridique et financière	60
Processus de normalisation	40
Responsabilité administrative	96
Ressource/recette/produit	44
Secteur public	100
Souveraineté	104
Système juridique, système comptable	106
Valorisation	64

PREMIER AXE

CONCEPTS COMMUNS À LA COMPTABILITÉ ET AU DROIT : CONVERGENCES ET DIVERGENCES

BIENS SPÉCIFIQUES

[A. CAMUS - R. LEBLOND-MASSON]

DISPOSITIF JURIDIQUE

- Art. L. 2111-1 CGPPP : « sous réserve de dispositions législatives spéciales, le domaine public d'une personne publique est constitué des biens lui appartenant qui sont affectés à l'usage direct du public, soit affectés à un service public pourvu qu'en ce cas ils fassent l'objet d'un aménagement indispensable à l'exécution des missions de ce service ».
- Art. L. 2211-1 CGPPP (sur la définition du domaine privé).
- CE, 3 nov. 1997, Commune de Fougerolles : Rec., p. 391 (principe d'incessibilité à vil prix).
- C. cass., civ. 1re, 21 déc. 1987, BRGM : Bull., I, n° 348, p. 249 (insaisissabilité des biens publics).
- Art. L. 621-1 et L. 621-25 du Code du patrimoine (monuments historiques).
- Art. L. 341-1 et L. 342-2 du Code de l'environnement (monuments naturels et sites classés).
- Art. L. 2112-1 CGPPP (biens mobiliers historiques et culturels).
- Art. L. 112-11 du Code du patrimoine (biens historiques et culturels).

DISPOSITIF COMPTABLE

- Cadre conceptuel du RNCE.
- Norme n° 5 RNCE.
- Norme n° 6 RNCE.
- Norme n° 17 RNCE.

OBSERVATIONS

REMARQUES LIMINAIRES

« Les biens sont, étymologiquement, des choses qui procurent des utilités à l'homme » (F. Zenati-Castaing et T. Revet, *Les biens*, 3e éd., PUF, 2008, p. 19). Toutes les choses utiles ne sont pas nécessairement des biens, elles ne le deviennent au moment de leur appropriation. Appropriation et utilité sont donc les deux grandes composantes de la définition juridique du bien. Cependant, bien que proche, le concept de bien doit être distingué de celui de patrimoine. Les biens patrimoniaux sont seulement ceux qui peuvent être vendus par son titulaire ou, du moins, ils sont ceux qui représentent une valeur économique (sur ce point, F. Zenati-Castaing et T. Revet, *Manuel de droit des personnes*, 1re éd., PUF, 2006, p. 115). Il existe des biens en dehors du patrimoine : ceux qui sont insaisissables et ceux qui sont hors commerce.

La comptabilité publique épouse une vision patrimoniale du bien, appréhendé à l'aune du concept comptable d'actif. Effectivement, à se référer au cadre conceptuel du RNCE, « Un actif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'État, c'est-à-dire une ressource contrôlée et dont il attend des avantages économiques futurs. Pour l'État, les avantages économiques futurs sont représentés par des flux de trésorerie issus de l'utilisation de l'actif et bénéficiant à l'État, soit par la disposition d'un potentiel de service attendu de l'utilisation de l'actif et profitant à l'État ou à des tiers, conformément à sa mission ou à son objet ». Élément du patrimoine et valeur économique sont les deux piliers de la définition de l'actif en comptabilité publique.

Se pose aussi la question de l'identification de biens dits « spécifiques », c'est-à-dire des biens « qui

[...]

présentent une caractéristique originale et exclusive » (Trésor de la langue française informatisée) par rapport à d'autres qui présentent un caractère générique. Le but est l'identification d'une espèce de bien qui se caractérise à l'exclusion de tout autre. La méthodologie suppose une analyse comparative et l'adhésion à un ensemble d'outils permettant de « spécifier la spécificité de certains biens ». Dans la perspective des interactions entre la comptabilité publique et le droit public, ce thème suscite de nombreuses questions : comment le droit et la comptabilité appréhendent la spécificité d'un bien ? Convergence ou divergence ? Et, à supposer qu'on puisse identifier un bien spécifique, est-ce que cette spécificité doit avoir une traduction comptable ? L'ensemble de ces questions doit être replacé sous l'empire de l'alinéa 2 de l'article 30 de la LOLF 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 ».

COMMENT LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE PEUT-ELLE SE SAISIR DE LA SPÉCIFICITÉ D'UN BIEN ?

Il s'agit de savoir s'il est nécessaire de déterminer des normes comptables particulières en matière de valorisation (évaluation) d'un bien considéré comme spécifique. Un détour par la case du droit est utile, pour ne pas dire nécessaire, pour éclairer les différentes manières d'appréhender la spécificité d'un bien.

LA SPÉCIFICITÉ D'UN BIEN EN DROIT

Le droit offre une multitude de clefs de distinction pour souligner la spécificité d'un bien. La première d'entre elles est la distinction entre les biens dans le commerce et les biens hors commerce. À côté des biens *in commercium*, il existe des biens qui ont la particularité d'échapper à l'activité juridique et qui ne peuvent, par suite, ni être acquis, ni être transmis, ni faire l'objet de la constitution d'un droit réel ou d'un engagement personnel. Ces choses constituent des exceptions, et c'est pour cette raison qu'on les oppose aux autres biens, lesquels ont la caractéristique d'être dans le commerce.

L'extracommercialité est une forme aiguë de la spécificité d'un bien : elle est dictée par la nature des choses. Certaines choses particulières répugnent à voir leur propriété ou leur utilité circuler entre les personnes ou même simplement à être dissociées de leur propriétaire.

Par définition, la comptabilité, qu'elle soit privée ou publique, ignore la distinction entre les biens dans le commerce et les biens hors commerce parce que le concept comptable d'actif, en raison de sa définition, ne vise que les biens patrimoniaux *in commercium*. Il y aurait un hiatus à considérer qu'un bien soit hors du commerce tout en possédant une valeur économique. Pourtant, la comptabilité publique mentionne certains biens qui peuvent recevoir le label de bien hors commerce : les biens culturels et artistiques (norme n° 17 du RNCE). Il est intéressant de noter que RNCE livre certes une esquisse de définition des biens culturels et artistiques, mais, pour la parfaire, il renvoie essentiellement aux règles juridiques et tout porte à croire qu'il s'agit des dispositions du Code général de la propriété des personnes

BIENS SPÉCIFIQUES
[A. CAMUS - R. LEBLOND-MASSON]

[...] OBSERVATIONS

publiques. La comptabilité publique prend acte de la spécificité de l'œuvre artistique ou culturelle à travers sa méthode d'évaluation; méthode qui permet dans certains cas de comptabiliser un bien à une valeur symbolique.

LA SECONDE DISTINCTION est celle entre les biens privés et les biens publics. L'intérêt de cette distinction est de savoir si les biens publics présentent une spécificité, par rapport aux biens privés, qui peut être prise en compte par la comptabilité publique. Le droit administratif prône une approche organique, c'est-à-dire que les biens publics sont définis en raison de leur lien avec la personnalité publique. En effet, cette dernière imprime sur les biens un régime particulier autour de deux règles : l'incessibilité à vil prix et l'insaisissabilité. De prime abord, ces deux traits du régime de la propriété publique ne devraient pas induire de particularismes au niveau comptable.

Au passage, l'incessibilité est particulièrement intéressante puisque, selon la jurisprudence constitutionnelle, elle suppose la prohibition des cessions de biens publics pour un prix inférieur à leur valeur réelle. Deux interrogations s'y trouvent directement liées : comment déterminer cette valeur réelle, et qui est habilité à le faire? En principe, est réputée réelle la valeur dite de marché, à l'intersection de l'offre et de la demande. Mais une telle approche de la valeur – valeur d'échange – présente des limites. D'une part, certains biens ne se trouvent pas sur le marché. Et, d'autre part, si la référence à des valeurs de marché ne pose pas de difficultés particulières pour les biens publics comparables aux biens privés, elle est beaucoup plus délicate pour les biens sans équivalent dans le commerce privé (biens naturels, voirie, etc.). Or, la comptabilité publique prône différentes méthodes d'évaluation d'un bien en dehors de la valeur de marché : valeur d'acquisition, valeur « fiscale » ou valeur à dire d'expert. Chacune de ces méthodes peut, dans une certaine mesure, pallier aux insuffisances de la méthode de la valeur de marché. À ce stade, ce n'est qu'une piste de recherche qui reste à approfondir. Mais, dans l'affirmative, la méthode comptable permettrait d'assurer l'application de la règle de l'incessibilité à vil prix en dissociation la valeur de marché et la valeur réelle.

LA TROISIÈME DISTINCTION est celle entre le domaine public et le domaine privé. « Si la propriété des personnes publiques est unique dans son essence, elle se dédouble dans son existence » (Ph. Yolka, « Distinction du domaine public et du domaine privé », *JCl. Propriétés publiques*, fasc. 10). C'est cette distinction qui pose le plus de difficultés. Si le domaine privé suppose en principe un régime qui se rapproche le plus de celui des biens privés, le domaine public présente des particularités qui peuvent être résumées par deux règles : l'inaliénabilité et l'imprescriptibilité.
La première règle place le bien public en dehors du commerce juridique, elle interdit toute aliénation ou constitution de droit réel. En conséquence de quoi, le régime de la domanialité publique peut, de prime abord, poser des difficultés de valorisation. Pour ainsi dire, l'absence du commerce juridique précède ainsi l'absence d'un commerce économique, lieu de

détermination d'une valeur de marché. Mais, la comptabilité prévoit différentes hypothèses selon qu'une valeur de marché est observable ou non. Dans la négative, la comptabilité publique permet que le bien soit évalué selon d'autres méthodes. Évidemment, ce point doit être approfondi.

→ *ÉLÉMENTS DE DISCUSSION*

- Dans la perspective des interactions entre la comptabilité publique et le droit public, ce thème suscite de nombreuses questions :
- Comment le droit et la comptabilité appréhendent-ils la spécificité d'un bien ?
- À supposer qu'on puisse identifier un bien spécifique, est-ce que cette spécificité doit avoir une traduction comptable ?
- L'incessibilité de la propriété publique est particulièrement intéressante puisque, selon la jurisprudence constitutionnelle, elle suppose la prohibition des cessions de biens publics pour des « inférieurs à leur valeur réelle ». Deux interrogations s'y trouvent directement liées :
- Comment déterminer cette valeur réelle ?
- Qui est habilité à le faire ?

BIBLIOGRAPHIE SÉLECTIVE

- YOLKA (Ph.), « Distinction du domaine public et du domaine privé », *JCl. Propriétés publiques*, fasc. 10.
- ZENATI-CASTAING (F.) et REVET (T.), *Les biens*, 3e éd., PUF, 2008.
- ZENATI-CASTAING (F.) et REVET (T.), *Manuel de droit des personnes*, 1re éd., PUF, 2006.

PREMIER AXE

CONCEPTS COMMUNS À LA COMPTABILITÉ ET AU DROIT :

CONVERGENCES ET DIVERGENCES

CONTRÔLE D'UN BIEN / PROPRIÉTÉ

[A. CAMUS, R. LEBLOND-MASSON]

DISPOSITIF JURIDIQUE

- Art. L. 2111-1 CGPPP.
- Art. L. 1321-1 CGCT.
- Art. L. 1321-2 CGPPP.
- Art. L. 1321-7 CGCT.
- Art. 5211-5- III CGCT.
- Art. L. 2123-2 CGCT.
- Art. L. 2123-3 CGPPP.
- Art. R. 2123-9 CGPPP.

DISPOSITIF COMPTABLE

- Cadre conceptuel RNCE.
- Norme n° 5 RNCE.
- Norme n° 6 RNCE.
- Art. 211-1.2 PCG.
- Art. 311-1 PCG.
- Norme 38 IAS.

OBSERVATIONS

LA NOTION DE BIEN. ESQUISSES D'UNE COMPARAISON ENTRE LE DROIT ET LA COMPTABILITÉ

À titre liminaire, la notion de contrôle d'un bien est évoquée, dans le recueil des normes comptables de l'État (RNCE), à la norme n° 5 qui touche aux « Immobilisations incorporelles » et à la norme n° 6 relative aux « Immobilisations corporelles ». Au pt. 1.1 de la norme n° 5 du RNCE, l'immobilisation incorporelle est définie comme « un actif identifiable non monétaire et sans substance physique dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice et ayant une valeur économique positive pour l'État, cette valeur économique positive étant représentée par des avantages économiques futurs et le potentiel de services attendus de l'utilisation du bien ». Au pt. 1.1 de la norme n° 6 du RNCE, l'immobilisation corporelle est présentée comme « un actif physique identifiable dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice et ayant une valeur économique positive pour l'État. Cette valeur économique est représentée par des avantages économiques futurs ou le potentiel de service attendu de l'utilisation du bien ».

Première(s) remarque(s) : la comptabilité publique embrasse une approche sensiblement similaire à celle existante en droit, *i.e.* la distinction entre les biens corporels et les biens incorporels.

PREMIER POINT AU SUJET DE LA NOTION DE BIEN

Primo, la notion de bien s'apparente, en comptabilité publique, à la notion d'immobilisation et d'actif circulant, deux variantes de la notion d'actif. Au passage, la notion d'immobilisation doit être distinguée de

[...]

celle connue en droit : il ne s'agit pas du processus par lequel un bien meuble est, par la règle de l'accessoire, assimilé à un immeuble, en l'occurrence qualifié d'« immeuble par destination » (F. Terré et Ph. Simler, *Droit civil. Les biens*, 8e éd., Dalloz, coll. « Précis », 2010, p. 39 et s.).

Secundo, à la lecture des points 1.1 des normes 5 et 6 du RNCE, largement inspirées par les normes IASB (IAS 38 au sujet des actifs incorporels) et de l'article 211-1.2 du PCG (*Comptable*, Mémento pratique Francis Lefebvre, p. 533, n° 1303), plusieurs éléments sont pris en compte par la comptabilité (publique) dans la définition de l'actif. Chacun d'eux appelle des remarques particulières dans la perspective des interactions entre le droit public et la comptabilité publique. L'« appropriabilité » (R. Libchaber, « Biens », *in Répertoire Dalloz de droit civil*, 2011, p. 11 et s.) et la commercialité résident dans la notion même d'actif. Partagée par le droit et la comptabilité, l'appropriabilité illustre le lien, d'essence juridique, qui unit une chose et un sujet juridique. L'appropriabilité reçoit cependant des acceptions différentes qui illustrent la distance prise par le droit public à l'égard du droit privé. Contrairement au droit privé qui construit l'appropriation en référence à l'exclusivité et donc en opposition au collectif [Pour reprendre les mots des Professeurs F. Zénati-Castaing et T. Revet, « la propriété sort des entrailles de la communauté » (F. Zénati-Castaing et T. Revet, *Les biens*, 3e éd., *PUF*, 2008, p. 315)], le droit public arrive à joindre l'appropriation avec le principe d'une utilisation collective. Ainsi purgé de la figure de la propriété souveraine, *i.e.* pouvoir absolu et exclusif sur une chose, l'appropriation possède, en droit public, une définition certes plus modeste, mais en réalité plus générale et donc plus décisive pour la comptabilité publique : elle exprime tout simplement le lien d'appartenance entre l'État et une chose et la maîtrise du bien.

Autre point, la commercialité touche à la faculté d'un bien à être échangé. Propre à la comptabilité et au droit, cette caractéristique du bien répond à différentes finalités. Elle est d'abord le moyen d'identifier un actif dans une universalité juridique ou dans un bilan comptable (C. Perrat, « Immatériel et comptabilité », *in* B. Colasse (dir.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, 2e éd., *Economica*, 2009, p. 913, spéc. p. 918 : « Pour être considéré comme identifiable, l'actif doit résulter d'un droit ou être séparable de l'entité en ce sens qu'il peut être vendu, loué, échangé ou concédé seul »). En lien avec les notions de cessibilité ou de transmissibilité, la commercialité agrège ensuite l'ensemble des mécanismes ou instruments par lesquels est attribuée une valeur, principalement de type économique, à un bien.

L'autre élément de définition est la permanence : « un actif [...] qui s'étend sur plus d'un exercice ». Un premier réflexe consiste à établir un lien entre l'idée de permanence (*Ibid.*, p. 914 : « un actif est un élément permanent du capital économique utilisé par l'entreprise ») et la dimension perpétuelle de la propriété. À dire vrai, l'idée de permanence ne joue pas la même fonction en comptabilité. Alors que le caractère perpétuel signifie en droit la résistance de

CONTRÔLE D'UN BIEN / PROPRIÉTÉ
[A. CAMUS, R. LEBLOND-MASSON]

[...] OBSERVATIONS

la propriété aux aléas de l'action du temps et des tiers (sauf en cas de prescription trentenaire acquisitive), la permanence est, en comptabilité, un élément même de la définition de l'actif. Une composante de l'actif acquiert véritablement le statut d'immobilisation – qui se distingue de « l'actif circulant » (Sur cette notion, v. E. de La Villeguérin (dir.), *Dictionnaire de la comptabilité*, 5e éd., *La Villeguérin Éditions*, 1996, p. 36) – lorsque son existence dépasse la durée d'un exercice comptable, c'est-à-dire lorsque l'actif ne se consomme pas par son premier usage.

Un bien comme une immobilisation représente une valeur économique : « un actif [...] ayant une valeur économique positive pour l'État ». Cet élément illustre à lui-même la convergence entre le droit et la comptabilité. En droit, la notion de bien est approchée « en constatant qu'elle se situe au carrefour de l'utilité et de la rareté, c'est-à-dire qu'elle est définie par l'idée de valeur » (R. Libchaber, « Biens », *in Répertoire Dalloz de droit civil*, 2011, pt. 5). Hormis quelques hypothèses rares (D. Chilstein, « Les biens à valeur vénale négative », *RTD civ.*, 2006, p. 663), les biens représentent une valeur positive. La comptabilité épouse ici une vision « patrimoniale » et « pécuniaire » du bien (Sur le lien entre patrimonialité et pécuniairité, v. R. Capitant, *Introduction au droit civil*, 5e éd., p. 110 : « les droits du patrimoine sont des droits pécuniaires, ce qui veut dire qu'ils aboutissent, en dernière analyse, à procurer à leur titulaire des avantages appréciables en argent. Ils se subdivisent eux-mêmes en trois classes : les droits de créance, les droits réels, les propriétés incorporelles »). Le bien n'est plus seulement un objet d'appropriation permanent pour son titulaire, « c'est [aussi] dans la perspective d'un patrimoine, avec un actif et un passif, que la considération de celui-ci intervient » (F. Terré et Ph. Simler, *Droit civil. Les biens*, 8e éd., *op. cit.*, p. 35). Il reste que la définition du bien et de l'actif, structurée autour de la notion de la valeur, présente un avantage indéniable sur le plan de la technique juridique et comptable : elle permet de transcender la distinction entre les biens corporels et incorporels.

SECOND POINT SUR LA DISTINCTION ENTRE LES ACTIFS CORPORELS ET INCORPORELS

Dans une certaine mesure, la comptabilité publique est dans l'air du temps. Si, en droit, la distinction du corporel et de l'incorporel prend « de plus en plus de relief » (G. Cornu, *Droit civil. Introduction – Les personnes – Les Biens*, 6e éd., *Montchrestien*, p. 28), en lieu et place de la *summa divisio* des meubles et des immeubles, elle est acquise en comptabilité publique à travers la distinction entre les immobilisations corporelles et incorporelles. La définition de la corporalité ne présente en apparence aucune difficulté. Rien d'inédit sous l'égide de la comptabilité publique par rapport à l'approche juridique : un bien corporel est celui qui détient « une substance physique » (Norme n° 5 du RNCE) et on doit comprendre, dès lors, que les biens incorporels sont ceux qui sont « dépourvus de matérialité » (F. Zénati-Castaing et T. Revet, *Les biens*, 3e éd., *op. cit.*, p. 91). Quelques questions restent malgré tout en suspens. La comptabilité ne reprend pas de manière explicite la distinction entre les droits incorporels et les biens incorporels. Pour rappel et hormis le droit de propriété,

l'ensemble des droits (droit personnel et droit réel) s'apparente juridiquement à des biens incorporels *lato sensu*, pouvant faire l'objet d'un commerce juridique, bien qu'ils « consistent dans un rapport juridique entre deux personnes déterminées ou déterminables » (*Ibid*., p. 93). Et à côté des droits corporels, il existe aussi des biens immatériels produits non « de l'art juridique, mais de la créativité ou de l'industrie de l'homme » (*Ibid*., p. 99), tels que les propriétés intellectuelles et industrielles. En réalité, une lecture plus attentive du *Recueil des normes comptables de l'État* permet de retenir que la comptabilité publique reprend la distinction entre les « droits incorporels » et les « biens incorporels ». Le pt. 1.2 de la norme n° 5 du RNCE mentionne « les actifs incorporels représentatifs des avantages économiques futurs attribués à l'État par l'exercice du pouvoir particulier qui autorise l'occupation ou l'exploitation d'un élément identifié de son domaine public ». Par contre, au même point et de manière plus précise, sont mentionnés les « éléments incorporels représentatifs des dépenses ayant concouru à une amélioration identifiable et durable des capacités des services de l'État à assurer leurs missions » qui « comprennent [justement] les brevets et droit similaire, les logiciels et les sites internet qui ne sont pas purement informatifs ».

LA NOTION DU CONTRÔLE D'UN BIEN, LIEU DE CONVERGENCE ET DE DIVERGENCE ENTRE LE DROIT PUBLIC ET LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Le contrôle est une notion dont il est difficile de saisir les contours tant son usage est, en comptabilité, multiple et embrasse diverses hypothèses. Elle touche au « contrôle externe », synonyme d'audit ou « révision des comptes » (E. de La Villeguérin (dir.), *Dictionnaire de la comptabilité*, 5e éd., *op. cit*., 1996, p. 387), au « contrôle interne » qui s'apparente « à l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise » (Ibid., p. 388) et à la protection de son patrimoine, elle concerne, en comptabilité publique, le contrôle politique des ordonnateurs et le contrôle administratif des comptables (L. Di Qual, *Le droit de la comptabilité publique*, Armand Colin, 1971, p. 154 et s. et p. 222 et s.). À ce stade d'analyse, un dénominateur commun peut être trouvé : le contrôle agrège l'ensemble des mécanismes de vérification ou de surveillance *lato sensu* (« Contrôle », *in* L. Ménard (dir.), *Dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière*, 1994, p. 173) des comptes ou du processus comptable (A. Burlaud, « Contrôle et gestion », *in* B. Colasse (dir.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, 2e éd, *op. cit*., 2009, p. 597). Mais, pour être plus complet, un autre champ d'analyse est à explorer : le contrôle est utilisé en comptabilité pour caractériser des rapports entre personnes ou des rapports entre des personnes et des biens. Pour établir une analogie avec la typologie des droits en droit civil, le contrôle peut être de type « personnel » et de type « réel ». De type « personnel », la notion de contrôle « est le degré du pouvoir exercé par une entreprise sur une autre entreprise » (E. de La Villeguérin (dir.), *Dictionnaire de la comptabilité*, 5e éd., *op. cit*., 1996, p. 386). Elle joue, dans cette hypothèse, un rôle fonctionnel spécifique dans la mesure où elle assure la consolidation des comptes de plusieurs entités (Sur ce point, v. J. Montier, « Comptes de groupe », *in*

CONTRÔLE D'UN BIEN / PROPRIÉTÉ

[A. CAMUS, R. LEBLOND-MASSON]

[...] OBSERVATIONS

B. Colasse (dir.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, 2e éd, *op. cit.*, 2009, p. 503). De type « réel », le critère de contrôle d'un bien est « le fait générateur de l'entrée d'une immobilisation dans le patrimoine dans le patrimoine comptable » (*Comptable*, Mémento pratique Francis Lefebvre, p. 541, n° 1324). Particulièrement en comptabilité publique, un bien est comptabilisé dans le bilan de l'État en raison de deux critères cumulatifs (sur ce point, v. pt. 1.2 des normes n° 5 et n° 6) : « son coût ou sa valeur peuvent être évalués avec une fiabilité suffisante » et il doit être contrôlé par l'État. C'est ce dernier aspect qui nous intéresse : l'enjeu est de savoir comment le droit public et la comptabilité publique appréhendent le contrôle d'un bien.

→ *ÉLÉMENTS DE DISCUSSION*

LE CONTRÔLE D'UN BIEN NE S'ÉPUISE PAS DANS LA PROPRIÉTÉ

Largement inspiré par la comptabilité privée, le critère du contrôle marque une séparation conceptuelle entre le patrimoine juridique et le patrimoine comptable [*Ibid.*, p. 537, n° 1309 : « il en résulte que pour comptabiliser une immobilisation à l'actif, **ce n'est pas le critère de propriété qui est essentiel, mais celui de contrôle**. Il existe donc une différence fondamentale entre le **patrimoine juridique**, essentiellement fondé sur le transfert de propriété, et le **patrimoine comptable** » (souligné par l'auteur)]. Or, la distance prise par le critère de contrôle à l'égard de la propriété, si elle répond à une logique spécifique en comptabilité privée, présente un intérêt indéniable pour la comptabilité publique : elle s'avère opérante pour saisir l'ensemble les différents mécanismes de gestion des biens publics, particulièrement ceux à partir desquels le gestionnaire (qualifié d'affectataire) est distinct du propriétaire. Aussi, pour tenir compte de la spécificité de la gestion des biens publics, l'acception du critère du contrôle en comptabilité publique (Le contrôle qui est « généralement organisé sous une forme juridique déterminée [...] se caractérise par – la maîtrise des conditions d'utilisation du bien ; – la maîtrise du potentiel de services et/ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation) ne s'aligne pas totalement sur la définition proposée par la comptabilité privée. Alors que la comptabilité privée vise la faculté de l'entité « de restreindre l'accès des tiers à [aux] avantages [économiques futurs] » (Art. 311-1 PCG) de l'immobilisation corporelle ou incorporelle, la comptabilité publique sollicite, aux points 1.2.1 des normes 5 et 6 du RNCE, une notion plus générale, *i.e.* « la maîtrise des conditions d'utilisation du bien », mais plus adaptée aux « utilisations collectives » de certains biens publics.

Il y a indéniablement un point de convergence entre la comptabilité publique et le droit public, mais les difficultés ne sont pas totalement levées puisque le critère du contrôle n'épouse que partiellement les différentes hypothèses d'éclatement des pouvoirs, où règne le principe de codécision, sur les biens publics et notamment sur le domaine public. L'enjeu est donc d'éprouver le critère de contrôle face aux différents cas existants en droit administratif (mise à disposition, convention de gestion, transfert de gestion, mutation domaniale).

BIBLIOGRAPHIE SÉLECTIVE

- BURLAUD (A.), « Contrôle et gestion », *in* B. Colasse (dir.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, 2e éd, *op. cit*., 2009, p. 597.
- CHILSTEIN (D.), « Les biens à valeur vénale négative », *RTD civ*., 2006, p. 663.
- Cornu (G.), *Droit civil. Introduction – Les personnes – Les Biens*, 6e éd., *Montchrestien*.
- DI QUAL (L.), *Le droit de la comptabilité publique*, Armand Colin, 1971.
- LA VILLEGUERIN (E. de) (dir.), *Dictionnaire de la comptabilité*, 5e éd., *La Villeguérin Éditions*, 1996.
- LIBCHABER (R.), « Biens », *in Répertoire Dalloz de droit civil*, 2011.
- PERRAT (C.), « Immatériel et comptabilité », *in* B. Colasse (dir.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, 2e éd, *Economica*, 2009, p. 913.
- TERRE (F.) et SIMLER (Ph.), *Droit civil. Les biens*, 8e éd., Dalloz, coll. « Précis », 2010.
- ZENATI-CASTAING (F.) et REVET (Th.), *Les biens*, 3e éd., *PUF*, 2008.

PREMIER AXE

CONCEPTS COMMUNS À LA COMPTABILITÉ ET AU DROIT :

CONVERGENCES ET DIVERGENCES

ENGAGEMENT

[C. DELIVRÉ, A.-S. GINON, F. GUIOMARD, V. MAZZOCCHI, TH. TAURAN]

DISPOSITIF JURIDIQUE

- Constitution de la Ve République du 4 octobre 1958, Article 47-2.
- LO n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances, *JORF* du 2 août 2001 p. 12480, chapitre V, articles 27, 28, 29, 30 et 31.
- L. n° 63-156 du 23 février 1963 loi de finances pour 1963, moyens des services, *JORF* du 24 février 1963, p. 1818, article 60.
- Décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, *JORF* du 8 novembre 2012, p. 17713.
- Recueils des normes comptables de l'État, modifié par l'arrêté du 18 février 2013, (NOR : BUDZ1303290A).
- CE, 28 mars 1924, *Jaurou*, *D*. 1924, 3, 29 : Les lois de finances ne reconnaissent aucun droit au bénéfice des administrés.
- CE, 26 juillet 1946, *Valent Falendry*, *Rec*., p. 221 : Un fonctionnaire ne peut faire valoir que le vote des crédits impose à l'Administration de conserver son poste.
- CE, 9 janvier 1970, *Dame Boisjeol*, n° 71209 : L'ouverture de crédits au budget n'entraine la reconnaissance d'aucun droit créance de l'administré sur l'administration.
- CE, 22 mai 1991, *Édouard X*, n° 84682 : Tout retard apporté dans l'exécution d'une obligation par une personne publique engage sa responsabilité.
- CC, 27 décembre 2002, n° 2002-464 DC, Loi de finances pour 2002, cons. 5 : Le Conseil constitutionnel consacre le principe de la non-obligation de dépenser les crédits ouverts.
- CE Ass., 8 février 2012, n° 340698, *Duroy* : Le comptable public ne peut se faire juge de la légalité des actes administratifs qui lui sont soumis pour refuser le paiement.

DISPOSITIF COMPTABLE

La notion de patrimoine, notion juridique est traduite comptablement par la notion de situation financière et d'états financiers.
Le passif est défini comme l'existence d'une obligation à l'égard d'un tiers qui va se traduire par une sortie de ressources correspondante.
L'inscription comptable de l'engagement aujourd'hui répond à plusieurs critères au sens du RNCE :

1. Constatation de l'existence de l'obligation.
2. Constatation de son caractère relativement certain, va entraîner un paiement.
3. Le montant peut être estimé de manière fiable.

OBSERVATIONS [...]

Le droit de la comptabilité publique fait le départ entre l'engagement juridique et l'engagement comptable.

Par engagement juridique, il convient d'entendre : la création d'une obligation, que celle-ci résulte d'un acte juridique de la personne morale de droit public ou plus généralement qu'elle en reconnaisse l'existence.

L'engagement comptable lui est défini par l'article 30 du décret sur la gestion budgétaire et comptable du 7 novembre 2012 reprenant l'article 29 du décret de 1962. Ainsi :

> « *L'engagement est l'acte juridique par lequel une personne morale relevant de la comptabilité publique crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle il résultera une dépense. L'engagement respecte l'objet et les limites de l'autorisation budgétaire* ».

En raison d'une redondance, la rédaction de l'article du 7 novembre 2012 apporte une confusion. Effectivement, soumise au respect de l'autorisation budgétaire, l'engagement comptable y est défini comme la reconnaissance ou création de l'obligation dont il va résulter une dépense. L'engagement comptable se confond donc avec l'engagement juridique. La confusion est d'ailleurs particulièrement entretenue par le second alinéa qui subordonne la validité de l'engagement juridique au respect de la légalité financière.

L'engagement comptable n'y est donc pas véritablement défini.
Aussi, l'ajout d'une nouvelle distinction peut sembler intéressant, en ce qu'elle affinerait le modèle prévu par le décret précité.

Il convient de bien distinguer entre l'engagement juridique, l'engagement comptable et l'engagement budgétaire.

L'engagement budgétaire [1] ne semble pas revêtir la qualité d'engagement au sens juridique du terme puisque l'ouverture de crédits est une simple autorisation, cette autorisation ne comportant en soi aucune obligation de dépenser les crédits et donc ne sauraient de prime abord constituer un engagement (CE, 28 mars 1924, *Jaurou*). L'engagement budgétaire va donc rendre possible l'existence de la créance, il ne se préoccupe pas de son éventuelle exécution.

L'engagement comptable lui, dans le cadre de la comptabilité générale va s'efforcer d'appréhender l'engagement juridique en termes de droits constatés. Il s'agit donc ici de la traduction comptable de l'exécution de l'obligation. Pour le dire autrement, elle retrace comptablement le caractère exigible de l'obligation contractée ou reconnue. L'on peut donc évoquer une comptabilité de l'exécution des engagements.

[1] C'est la notion d'engagement budgétaire qui est reprise par le RNCE, vu comme une réservation des crédits pour la réalisation d'une opération déterminée.

ENGAGEMENT

[C. DELIVRÉ, A.-S. GINON, F. GUIOMARD, V. MAZZOCCHI, TH. TAURAN]

[...] OBSERVATIONS

En conséquence, l'existence d'une obligation constituera un engagement comptable budgétairement parlant, alors que l'exécution de l'obligation justifiera une inscription en comptabilité générale.

La notion d'engagement, vu successivement par le prisme de la comptabilité publique et du droit administratif, renvoie plus généralement à la question du particularisme de la légalité budgétaire, du moins dans les rapports qu'elle entretient avec la légalité administrative ; particularisme mis en lumière par l'article fondateur du Pr. Amselek publié dans la revue administrative en 1970 (P. AMSELEK, « Sur le particularisme de la légalité budgétaire », *Rev. Administrative*, 1970, p. 653).

Pourtant, si la démonstration du Pr. Amselek conserve encore toute son acuité, il convient de mentionner que la violation de la légalité budgétaire n'a aucune incidence sur l'existence de l'obligation.

Ceci n'aura pour effet tout au plus d'en retarder l'exécution, cette dernière sera soumise au vote de nouvelles autorisations et mise à disposition des crédits de paiement.
La seule conséquence sera l'engagement de la responsabilité pécuniaire et personnelle du comptable public ou plus généralement de la personne publique (v. en ce sens CE, 22 mai 1991, *Édouard X*, n° 84682, *Rec.*, p. 198).

➔ *ÉLÉMENTS DE DISCUSSION*

Cette ébauche de distinction est d'autant plus opérante que les lois de finances, élaborées conformément à la loi organique relative aux lois de finances, contiennent tout à la fois des crédits de paiements, mais également des autorisations d'engagement d'un montant souvent supérieur aux crédits de paiements.
Il en résulte que la personne publique peut faire naître plus d'engagements juridiques que n'exécuter potentiellement les obligations.

BIBLIOGRAPHIE SÉLECTIVE

- AMSELEK (P.), « Sur le particularisme de la légalité budgétaire », *Rev. Administrative*, 1970, p. 653.
- CONAN (M.), *La non-obligation de dépenser*, LGDJ, Bibliothèque de Sciences Financière.
- GILLES (W.), *Les principes budgétaires et comptables publics*, LGDJ, Systèmes, Finances publiques, 2009, p. 251.
- GREGOIRE (L.), « Qu'est-ce qu'un engagement de dépenses ? », *Revue du Trésor*, 1957, trois parties, juin, juillet et août.
- KOTT (S.), « Engagement des dépenses », *in*., M. L. Legay (dir.), *Dictionnaire historique de la comptabilité publique, 1500-1850*, Presse Universitaires de Rennes, 2010, 493 pages, p. 183-185.
- KOTT (S.), *Le contrôle des dépenses engagées, évolutions d'une fonction*, Comité pour l'histoire économique et financière de la France, 2004, 543 pages, p. 119- 163.
- LEPARGNEUR (G.), « Les engagements de dépenses et leur contrôle », *Revue du Trésor*, janvier 1948, p. 4-7.
- MAITRE (Ch.), *La mise à disposition des crédits budgétaires*, LGDJ, Bibliothèque de science financière, 1989, vol. 28.
- MATTRET (J.-B.), « Budget et comptabilité : Gestion comptable », *Jcl Collectivités territoriales*, fasc. 2000.
- MATTRET (J.-B.), « Le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique », *JCP A*, n° 49, 10 décembre 2012, p. 2389.
- OBERT (R.), « Comptabilité des instruments financiers », *in* B. Colasse (dir.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, 2e ed., 2009, 1472 pages, p. 737-745.
- ROUGEAUX (J.-P.), « Principes généraux de la comptabilité publique », *Jcl Administratif*, fasc. n° 113, 2009.

PREMIER AXE

CONCEPTS COMMUNS À LA COMPTABILITÉ ET AU DROIT :

CONVERGENCES ET DIVERGENCES

GARANTIE

[S. BOUSSARD, M. CONAN, D. DOMORAUD, N. KOS'ISAKA]

DISPOSITIF JURIDIQUE

- Article 13, 14 et 15 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen.
- Loi n° 2001-692 du 1er août 2001, Loi organique relative aux lois de finances, *JORF*, p. 12480, articles 5, 10, 27, 34 et 61.
- La loi n° 46- 2914 du 23 décembre 1946 portant ouverture de crédits provisoires applicables aux dépenses du budget ordinaire [service civil] pour le premier trimestre de l'exercice 1947, art. 73 : *JORF* du 24 décembre 1946.
- Le décret n° 2012-1146 du 7 novembre 2012, relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, *JORF* du 8 novembre 2012, p. 17713, prévoit en son article 81 un recensement des garanties par le contrôleur budgétaire et comptable.
- La Norme n° 13 intitulée « les engagements à mentionner dans l'annexe », du Recueil des Normes Comptables de l'État.
- CC, 29 déc. 2008, n° 2008-574 DC : *JORF* du 31 décembre 2008 : Le Conseil constitutionnel censure l'article 80 de la loi de finances rectificatives aux motifs que :

  « *En renvoyant la fixation du plafond de cette garantie à un acte administratif prenant en compte une expertise postérieure à la loi sans évaluer cette charge ou en limiter le montant, l'autorisation donnée au ministre chargé de l'économie d'accorder la garantie de l'État méconnaît les dispositions du 5° du II de l'article 34 précité ; que, dès lors, l'article 124 doit être déclaré contraire à la Constitution* ».

Ces garanties doivent être mentionnées en annexe du bilan.

DISPOSITIF SPÉCIAL ISSU DU MÉCANISME EUROPÉEN DE STABILITÉ

L'adoption du traité relatif à la création du mécanisme européen de stabilité fait suite à la décision du Conseil Européen (Décision n° 2011/199/UE modifiant l'article 136 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne en ce qui concerne un mécanisme de stabilité pour les États membres dont la monnaie est l'euro, *JOUE L. 91/2* du 6 avril 2011, p. 1), C'est enfin avec la loi n° 2012-323 du 7 mars 2012 (*JORF* du 8 mars 2012 p. 4314), que le Parlement français autorisera la ratification de cette décision. La décision précitée prévoit l'ajout d'un troisième paragraphe à l'article 136 du TFUE.

OBSERVATIONS [...]

Pour définir la notion de garantie, le parallèle avec le droit civil semble nécessaire, puisque la doctrine civiliste défini la notion de garantie comme : « *toutes techniques juridiques qui ont pour but de réduire le risque de contrepartie* » (H. de VAUPLANE, « Cadre juridique des garanties financières », *Revue de droit bancaire*, janv.-fév. 2007, p. 81 et suiv.).

Depuis la LOLF et plus particulièrement son article 34, l'État ne peut accorder sa garantie que dans le cadre d'une loi de finances, ou d'une loi de finances rectificative.

Il convient ensuite de mentionner que le recueil des normes comptables établi par le CNoCP, distingue trois types de garanties accordées par l'État :

- Les garanties liées à des missions d'intérêt général (ex : mécanisme d'assurance de la COFACE),
- Les garanties de passif (ex : mécanismes de comblement de passif des banques par le biais d'une entité spécifique : La SFEF),
- Les engagements financiers de l'État (ex : Les contrats de cofinancement contrats de plan État / région, qui comportent bien un engagement juridique, mais dont la réalisation est hypothétique).

Ces trois sous-catégories ont un dénominateur commun puisqu'il s'agit de la garantie de l'État accordée dans un cadre et des engagements bien définis.
À cela, il convient d'y ajouter deux autres types de garanties :
- Celles résultant d'obligations potentielles,
- Celles résultant de la mise en jeu de la responsabilité de l'État pour des litiges avérés.

La Cour des comptes a d'ailleurs alerté le Parlement sur l'obligation d'effectuer un recensement rigoureux de la dette garantie, dont l'encours ne cesse de progresser. L'enjeu est important, puisque la dette garantie peut aboutir à l'engagement des finances de l'État si ce dernier est appelé en garantie en cas de défaillance de l'entité considérée.

La garantie représente un risque qui doit être rendu public et doit faire l'objet d'une information publique (ce que permettent *a minima* les annexes comptables). La non-prise en compte de ce risque d'une manière ou d'une autre peut avoir des conséquences graves sur la fiabilité des comptes de l'État.
Par voie de conséquence, l'importance du risque encouru non décelé peut entraîner la dégradation de la notation par les investisseurs.

La Cour propose que les garanties soient mieux encadrées dans la durée afin de ne pas faire supporter à l'État des charges « *qu'il n'a pas vocation à assumer sur le long terme* » (Cour des comptes, *Le recensement des engagements hors bilan de l'État*, communication à la commission des finances du Sénat, 2013, 215 pages, p. 12). Il convient de retenir que c'est le caractère éventuel de la créance qui ne permet pas de comptabiliser la créance dans le bilan. Effectivement, si les garanties explicites sont depuis la LOLF accordées par le biais d'une disposition législative qui en précise le montant et les contours, la difficulté demeure entière pour les

GARANTIE

[S. BOUSSARD, M. CONAN, D. DOMORAUD, N. KOS'ISAKA]

[...] OBSERVATIONS

garanties implicites et illimitées, comme c'est le cas pour les établissements publics par exemple.

➔ *ÉLÉMENTS DE DISCUSSION*

L'amélioration du traitement comptable de ce concept peut trouver son fondement en prenant appui sur la distinction entre l'obligation juridique et l'engagement financier. Le recours au concept d'obligation conditionnelle définie à l'article 1168 du Code civil peut fournir une clef de lecture intéressante conduisant à une amélioration de l'information comptable plus fiable. Aux termes de l'article 1168 du Code civil : «*L'obligation est conditionnelle lorsqu'on la fait dépendre d'un événement futur et incertain, soit en la suspendant jusqu'à ce que l'événement arrive, soit en la résiliant, selon que l'événement arrivera ou n'arrivera pas*». L'analyse par le prisme des règles de droit civil des obligations peut permettre une meilleure compréhension, recensement et inscription de ces engagements. Ainsi, les garanties ne figureraient plus nécessairement en annexes dès lors que le risque d'appel en garantie de l'État apparaît comme suffisamment certain. Ce système aurait également le mérite de clarifier la confusion qui est souvent effectuée entre l'engagement comptable au sens budgétaire [1] (traduction comptable de la naissance des créances) de l'engagement comptable en comptabilité générale (traduction comptable de l'exigibilité et de l'exécution des obligations).

[1] L'engagement est défini à l'article 29 du décret n° 2012- 1246 du 7 novembre 2012 comme : «*l'acte juridique par lequel une personne morale mentionnée à l'article 1er crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle il résultera une dépense. L'engagement respecte l'objet et les limites de l'autorisation budgétaire*».

BIBLIOGRAPHIE INDICATIVE

- CONAN (M.), « De la garantie de l'État en lois de finances rectificatives. Plan de financement et plan de relance de l'économie », *Droit administratif*, n° 5, mai 2009, étude 10, point 6.
- COUR DES COMPTES, *Dexia : Un sinistre coûteux, des risques persistants*, Rapport public thématique, juillet 2013, 236 pages.
- COUR DES COMPTES, *Le recensement des engagements hors bilan de l'État*, communication à la commission des finances du Sénat, 2013, 215 pages.
- COUR DES COMPTES, *Rapport public annuel pour 2013*, février 2013, tome II, 605 pages.
- ECKERT (Ch.), « Le contrôle de la dette publique par le Parlement : un enjeu politique devenu majeur », *RFFP, 2013, n° 123, p. 3*.
- JEZE (G.), *Cours élémentaire de science de finances et de législation financière*, Préf., Gilbert Orsoni, Réed., *La mémoire du droit*, 2013, 432 pages.
- NOGUELLOU (R.), « Les engagements hors bilan de l'État », *Droit Administratif*, n° 8, août 2013, alerte 6.

PREMIER AXE

CONCEPTS COMMUNS À LA COMPTABILITÉ ET AU DROIT :

CONVERGENCES ET DIVERGENCES

INTÉRÊT GÉNÉRAL

[Y. MULLER, M. TIRARD]

DISPOSITIF JURIDIQUE

Article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen : « La loi est l'expression de la volonté générale. Tous les Citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs Représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. Tous les Citoyens étant égaux à ses yeux sont également admissibles à toutes dignités, places et emplois publics, selon leur capacité, et sans aucune distinction que celle de leurs vertus et de leurs talents ».

OBSERVATIONS

DÉFINITION, CHAMP D'APPLICATION

L'intérêt général est une notion centrale du droit public. Centrale parce qu'elle constitue à la fois le fondement et la justification des actions de l'administration. Centrale aussi parce que la notion est la base des grandes catégories du droit administratif, celle de service public (*CE 28 juin 1963, Narcy, Rec. p. 401*; *CE, 22 février 2007, Association du personnel relevant des établissements pour inadaptés*), travaux publics (*CE, 10 juin 1921, Commune de Monségur; TC, 28 mars 1955, Effimieff, Rec. p. 617*), de contrat public (*CE, 21 mars 1910, Compagnie générale des Tramways, Rec. p. 216; CE, 2 février 1983, Union des transports publics urbains et régionaux, Rec. p. 33*), ou de responsabilité administrative (*CE, 28 mars 1919, Regnault-Desroziers, Rec. p. 329*). L'intérêt général s'est historiquement substitué à la notion de « bien commun ». L'apparition de la notion traduit par ailleurs la sécularisation du pouvoir où l'intérêt général devient, par le moyen de la loi, l'expression de la volonté générale.

En dépit de nombreux travaux existants, il reste difficile, voire impossible, d'énoncer une définition synthétique et précise de l'intérêt général. La difficulté provient de la multiplicité des formes de l'intervention administrative. Il faut simplement considérer en la matière une chose : l'intérêt général a pour fonction de légitimer sous diverses formes l'action administrative, de la rendre acceptable au sein du corps social. Rendue légitime, cette action n'en est pas moins encadrée juridiquement. En premier lieu, la loi « n'exprime la volonté générale que dans le respect de la Constitution » (Conseil constitutionnel, 23 août 1985, *Nouvelle-Calédonie*, DC n° 85-197). En

[...]

second lieu, l'Administration ne peut elle-même agir qu'en respectant le cadre défini par la loi : c'est que l'on désigne communément par principe de légalité administrative (CE, 5 mai 1944, *Dame Veuve Trompier-Gravier*, Rec., p. 133).
La détermination de l'intérêt général nécessite, dans certains cas, un arbitrage des pouvoirs publics entre plusieurs intérêts privés concurrents (*CE, Ass., 28 mai 1971, ministre de l'Équipement et du Logement c. Fédération de défense des personnes concernées par le projet actuellement dénommé « Ville Nouvelle Est »*). Cet arbitrage s'effectue à l'aide de deux critères. Le premier quantitatif tend à ériger en préoccupation d'intérêt général, l'intérêt du groupe le plus nombreux. Dans d'autres cas, la détermination de l'intérêt général peut résulter de considérations d'opportunité. Dans cette hypothèse, l'intérêt général s'entend comme une valeur qui transcende les intérêts particuliers.

L'opposition classique entre intérêt général et intérêts privés n'est donc pas satisfaisante. L'élargissement de la notion d'utilité publique démontre, s'il le faut, que l'intérêt général n'est pas exclusif de l'intérêt privé, notamment dans le cadre de l'expropriation (*CE 20 juill. 1971, Ville de Sochaux*, Rec. 561). La distinction entre intérêt général et intérêt privé s'est, en outre, obscurcie avec les atteintes portées au critère organique du droit administratif. Les personnes publiques n'ont plus l'exclusivité de l'intérêt général, les personnes privées pouvant être associées à des activités d'intérêt général, par le biais de l'agrément, ou recevoir en gestion un service public.

LE CNoCP EXERCE-T-IL UNE MISSION D'INTÉRÊT GÉNÉRAL ?

S'il reste délicat d'attribuer une signification univoque à l'intérêt général, il est en revanche plus aisé d'en illustrer les occurrences textuelles. Nombre de lois consacrent explicitement une « mission d'intérêt général » déléguée à l'Administration. Pour autant, cette mission d'intérêt général ne figure pas toujours dans les textes. À titre d'exemple, un arrêté en matière comptable pris par le ministre des Finances peut être justifié par des motifs d'intérêt général. Pour ce qui concerne la France, tout porte à croire, au regard du statut du CNoCP, de son rattachement organique et de son périmètre, que cette entité participe à une mission d'intérêt général. L'idée ancienne selon laquelle la mission de la comptabilité publique participe d'une mission de « service public financier et comptable » reste encore aujourd'hui pertinente en dépit du silence du Recueil des normes comptables (RNCE) à cet égard.

LA NORMALISATION PUBLIQUE DOIT-ELLE RELEVER DE L'INTÉRÊT GÉNÉRAL ?

Plus discutable reste la question de savoir s'il est *souhaitable* que l'action du CNoCP en particulier et de la normalisation du secteur public en général, soit maintenue dans le giron de l'intérêt général. Il faut alors laisser de côté le droit positif pour se placer sur le terrain d'une question d'opportunité politique. On retombe ici dans les débats philosophiques et les oppositions culturelles relatives à la détermination de l'intérêt général. S'opposent traditionnellement conceptions volontaristes et utilita-

INTÉRÊT GÉNÉRAL
[Y. MULLER, M. TIRARD]

[...] OBSERVATIONS

ristes : la première vise le souci commun à travers la loi tandis que la seconde se contenterait de protéger les libertés des individus. La distinction est d'importance, pas seulement conceptuelle, mais aussi pratique.
Déterminer si la normalisation comptable publique relève de la compétence de l'État ou du secteur privé n'est pas une question neutre, dans le débat actuel sur les EPSAS au niveau européen. Dans ce contexte, la tradition volontariste française d'un intérêt général en surplomb des intérêts privés n'est pas unanime. Elle est contestée, ne serait-ce qu'au niveau européen, par une conception anglo-saxonne d'un intérêt général ou « public interest », compris comme la représentation d'intérêts privés agissants pour le bien public (IPSASB).
C'est bien ce modèle qui est à la base du mécanisme actuel de transposition des IFRS. Compris dans ce sens, l'intérêt public peut tout aussi bien être assuré par les professionnels comptables eux-mêmes. Dès lors, la question qui se pose est celle de savoir si la notion de « public interest », utilisée dans le rapport actionnaires / dirigeants (trustees) d'entreprise est transposable à la mission de l'IASB ou de l'IPSASB ? S'agit-il de la même chose ? L'analogie du rapport actionnarial est-elle valide dans un contexte où les normes produites ne sont pas seulement destinées aux « actionnaires » de l'IASB ou de l'IPSASB ? Une telle présentation n'est certes pas complète. Elle omet clairement la dimension européenne et nationale de la normalisation.
Les normes produites sont en effet transposées dans l'ordre juridique les États au nom de « l'intérêt général » ou « intérêt communautaire ». À l'échelle nationale, c'est le PCG qui s'applique encore, et l'ANC ainsi que le CNoCP exercent leurs missions au titre de l'intérêt général. Il faut considérer, au regard de la complexité actuelle du processus de normalisation comptable (échelle européenne, internationale et nationale), qu'il n'est pas possible de trancher la question aussi simplement qu'une opposition entre « intérêt général » et « public interest ».

Ce qui importe en définitive, c'est la transparence et l'accessibilité de l'information comptable. Par transparence, il faut comprendre que l'accès à l'information comptable ne soit pas accaparé par un cercle restreint d'acteurs agissant soit au nom de l'intérêt général, soit au nom du « public interest ». Le débat sur la nature de l'information comptable s'accompagne par conséquent d'une réflexion sur la mise en place d'institutions capables d'échapper à toute forme de capture, notamment des principaux cabinets d'audit et de comptabilité.
Tout porte à croire aujourd'hui que l'information comptable constitue, d'un certain point de vue économique, un « bien commun ». L'information est en principe publique ; pour autant, la complexité qui lui est inhérente ne permet pas à n'importe quel utilisateur de se l'approprier, sans disposer d'une expertise minimum. Or cette situation de capture de l'information comptable peut se poser aussi bien dans le giron de l'État que dans celui de la profession comptable elle-même. L'intérêt général n'est, par conséquent, pas une garantie du risque de capture par des intérêts privés ou publics. Ce qui importe en revanche, c'est la mise en place de conditions institutionnelles permettant d'éviter une

telle capture. Le débat sur l'intérêt général doit se poser en ces termes au risque de s'égarer dans des oppositions idéologiques stériles.

➔ *ÉLÉMENTS DE DISCUSSION*

Quelles sont les approches juridique et comptable de l'intérêt général ? Quel est le rôle de l'intérêt général en droit et en comptabilité ? Le CNoCP exerce-t-il une mission d'intérêt général ? La normalisation publique doit-elle relever de l'intérêt général ?

BIBLIOGRAPHIE SÉLECTIVE

- BURLAUD (A.), PEREZ (R.), « La comptabilité est-elle un « bien commun », *in*, M. Nikitin, C. Richard (dir.), *Comptabilité, Société, Politique, Mélanges en l'honneur du Professeur Bernard Colasse*, Paris, Economica, 2012.
- CHEVALIER (J.), « L'intérêt général dans l'administration française », *RISA*, vol. XLI, 1975, p. 325-350.
- CHEVALIER (J.), « Réflexions sur l'idéologie de l'intérêt général », *in* Variations autour de l'idéologie de l'intérêt général, Paris, PUF 1978, p. 11-45.
- Conseil d'État, *L'intérêt général*, Rapport public 1999, Paris, La documentation française, coll. « Études & Documents », n° 50.
- MULLER (Y.), « Les enjeux de la normalisation comptable internationale. Quand la régulation remplace la loi », *Conventions*, n° 11/2013, p. 1-6.
- PRADA (M.), SONRIER (A.), *La comptabilité publique*, 2nd éd., 1985, Paris, Berger-Lavrault, coll. « L'administration nouvelle ».
- TRUCHET (D.), *Les fonctions de la notion d'intérêt général dans la jurisprudence du Conseil d'État*, LGDJ, 1977.

PREMIER AXE

CONCEPTS COMMUNS À LA COMPTABILITÉ ET AU DROIT :

CONVERGENCES ET DIVERGENCES

PROCESSUS DE NORMALISATION

[A. BAUDU, J. DUPENDANT, Y. MULLER, M. TIRARD, L. ZEVOUNOU]

DISPOSITIF JURIDIQUE

- Article 115 Loi de finances rectificative pour 2008.
- Arrêté du 29 avril 2009 relatif au conseil de normalisation des comptes publics.
- Recueil des normes comptables de l'État.

DISPOSITIF COMPTABLE

- Cadre conceptuel du RNCE.

OBSERVATIONS

La normalisation est évoquée fréquemment dans les domaines techniques de l'activité industrielle, sociale ou environnementale. Elle se définit parfois comme « une diplomatie des techniques ». Les normalisateurs, en bons diplomates, s'efforcent de réunir l'ensemble des intérêts en présence autour d'une table pour les amener à établir un « compromis » industriel (une norme) susceptible d'éviter le règlement des différends par « la guerre » commerciale, c'est-à-dire par la concurrence, cet autre moyen de départager les intérêts en présence. La normalisation apparaît ainsi comme une alternative industrielle aux solutions marchandes, dont les normalisateurs seraient (ou voudraient être) le « pivot ».

Pour en revenir à la comptabilité, l'histoire montre qu'il a existé plusieurs pratiques comptables. Dans un monde de plus en plus globalisé, comment parvenir à ce que ces pratiques s'homogénéisent ? C'est tout l'intérêt d'un processus de normalisation. Les normes prennent naissance au cours d'un processus délibératif, concerté entre acteurs. Ce processus délibératif rend compte d'une pratique devenue dominante. Le succès du plan comptable général de 1947 s'explique pour ces raisons. Au départ facultatif, il s'impose progressivement comme la pratique comptable dominante qui résultant du consensus qui s'impose entre les acteurs économiques et l'État. Si les premiers y voient un instrument utile d'information tandis que les services de l'État utilisent cette même information à des fins de politique économique et fiscale. Normaliser ou édicter une norme, c'est donc édicter une norme consensuelle qui systématise la pratique d'une activité professionnelle.

[...]

La question qui se pose dans ce contexte est de savoir s'il existe dans le processus de normalisation, des degrés de contraintes. L'intérêt de rendre compte de ces degrés est d'apporter une lecture nuancée du processus de normalisation comptable selon les contextes. On dira de ce processus qu'il est harmonisé pour signifier qu'il laisse aux acteurs une marge de manœuvre dans l'interprétation des normes comptables. Pour en revenir à l'exemple du PCG, il est possible de dire qu'une première étape de son application est passée par une période d'harmonisation des normes comptables par l'utilisation d'une nomenclature commune de comptes. Les entreprises étaient alors libres de se doter de cette nomenclature. Ce n'est que par la suite, en 1959, que le PCG est rendu obligatoire par le législateur. Le processus de normalisation comptable prend dès lors une autre tournure : celle d'une standardisation de l'information, c'est-à-dire une application uniforme de la même nomenclature comptable par toutes les entreprises françaises. La standardisation s'observe aussi, au niveau international, par l'adoption des IFRS au moyen du règlement du 19 juillet 2002, n° 1606/2002. Ainsi, le processus de normalisation se dirige vers la standardisation. Le niveau international en reste, quant à lui, au stade de l'harmonisation, malgré les efforts de l'IASB. Les notions d'harmonisation ou de standardisation permettent ce faisant, d'éclairer les étapes de la normalisation comptable. Standardisé au niveau régional et national, ce processus ne recouvre pas pour autant les mêmes réalités : celle des petites et moyennes entreprises avec le PCG et celle des entreprises cotées avec les normes IFRS.

Dans le secteur public, la question se pose nécessairement de savoir si l'information comptable doit ou pas être standardisée. Le système en vigueur sous l'empire du CNC était harmonisé. Le CNC disposait en effet d'une chambre « comptabilité publique », saisie occasionnellement ; l'harmonisation comptable se faisait principalement par voie d'instructions rédigées par la Direction générale de la comptabilité publique (DGCP).

La LOLF affirme clairement la volonté d'une standardisation de l'information comptable sur le modèle de la comptabilité générale. L'article 115 de la loi de finances rectificatives pour 2008 crée un *Comité des normes de la comptabilité publique*. Ce comité est désormais saisi de tout projet de norme en matière comptable. Il est remplacé en 2009 par le CNoCP dont l'objectif est de mettre en œuvre une comptabilité de droits constatés au profit de l'État (articles 27 et 30 LOLF). Cette diffusion d'une comptabilité de droits constatés prend la voie de la standardisation dans la mesure où le cadre conceptuel de l'État rédigé par le CNoCP est approuvé par voie d'arrêté ministériel.

Une chose est sûre, c'est que le processus en est actuellement au stade d'une harmonisation avancée. S'il est indéniable que le RNCE est obligatoire parce qu'il est pris par arrêté ministériel, il reste un obstacle à une standardisation de l'information comptable sur le modèle de l'entreprise. Cet obstacle tient à la culture des administrations qui reste encore très ancrée dans la tradition de la comptabilité de caisse et de la comptabilité budgétaire. Il est, pour le moment, assez précoce de parler de standardisation de l'information comptable s'agissant de l'État

PROCESSUS DE NORMALISATION

[A. BAUDU, J. DUPENDANT, Y. MULLER, M. TIRARD, L. ZEVOUNOU]

[...] OBSERVATIONS

même si ce processus s'instaure progressivement. Sur quoi repose la légitimité du normalisateur ? S'agissant du CNoCP, cette légitimité est à la fois politique et expertale. Elle est politique au regard du statut du normalisateur qui relève de l'autorité du ministre des Finances. Le fait que le CNoCP associe par le collège et les commissions les principales composantes de l'État apporte un élément supplémentaire de légitimité et de consensus aux avis qu'il soumet pour approbation au ministre des Finances. L'expertise apportée par les services du secrétariat général constitue un autre élément de la légitimité du normalisateur. Cette expertise tient à la maîtrise des principes de la comptabilité générale synthétisée dans le Recueil des normes comptables de l'État.

Plus délicate est la légitimité de la normalisation au niveau européen. Doit-elle s'appuyer sur une légitimité politique ? Dans ce cas, cela suppose une position unanime des 28 États membres sur les objectifs de la normalisation dans le secteur public ce qui, en l'état actuel, est loin d'être évident. Faut-il alors se tourner vers des experts et, sur le modèle des IFRS, produire des EPSAS en s'inspirant des IPSAS ? Il semble que cette voie soit celle que souhaite emprunter à l'heure actuelle l'Union européenne. Le débat sur la légitimité de la normalisation internationale, qu'elle soit européenne ou internationale est d'autant plus important qu'il existe un lien de plus en plus étroit entre processus de normalisation national et international.

➔ *ÉLÉMENTS DE DISCUSSION*

Quels obstacles empêchent au niveau national le processus de standardisation comptable ?

Est-il opportun d'initier un processus de normalisation du secteur public à l'échelle européenne et dans quel but ? Ce processus doit-il nécessairement emprunter le même chemin que celui des IFRS ?

Comment améliorer la gouvernance du normalisateur comptable international (IPSASB) ?

BIBLIOGRAPHIE SÉLECTIVE

- COLASSE (B.) (dir.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Paris, Economica, 2nd éd., 2009, 1472 p.
- COCHOY (F.), « De l'AFNOR à NF ou la progressive marchandisation de la normalisation industrielle », *Réseaux*, 2000, n° 18, vol. 18, n° 102, p. 63-89.
- EYRAUD (C.), « Une comptabilité d'entreprise pour les États ? Un dispositif de quantification économique soumis à l'analyse sociologique. Le cas français », *Sociologie et sociétés*, 2011, vol. 63, n° 2, p. 91-116.
- MILOT (J.-P.), « Les nouvelles normes comptables de l'État », *Revue du Trésor*, 2004, n° 8-9, p. 510-518.
- PRADA (M.), « Normalisation comptable internationale et comptes publics », *Gestion & Finances publiques*, n° 6, juin 2013, p. 13-15.
- ROCHER (S.), « Quelques conséquences de la transposition des IAS dans le secteur public », *Gestion & Finances publiques*, n° 11, nov. 2013, p. 55-63.

PREMIER AXE

CONCEPTS COMMUNS À LA COMPTABILITÉ ET AU DROIT :

CONVERGENCES ET DIVERGENCES

RESSOURCE, RECETTE, PRODUIT

[P. CAZALS]

DISPOSITIF JURIDIQUE

- Constitution de 1958, art. 34.
- Loi organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances (LOLF) : art. 1 et 6.
- Décret du 7 novembre 2012 (GBCP).

DISPOSITIF COMPTABLE

- IPSAS (international public sector accounting stantdard) – 9 : Produits des opérations avec contrepartie directe.
- Plan comptable général, art. 211-1, 212-1, 221-1 et 222-1.
- Système de comptabilité nationale (SNA) des Nations Unies.
- SEC'2010, 3.01 et 3.03.

OBSERVATIONS

Historiquement, la comptabilité de l'État était une comptabilité de caisse, destinée à enregistrer des mouvements financiers : ce qui entre ou sort d'une caisse. Les différents éléments du patrimoine, ainsi que la variation de leur valeur, n'étaient pas ou peu pris en compte. De ce fait, la question de la terminologie ne se posait pas dans la mesure où on cherchait surtout à désigner les entrées et les sorties d'argent. Les différences dans les termes employés ne reflétaient qu'une certaine hiérarchie. Ainsi, le terme « ressources » semble être le plus général. Il se décompose en une variété de « recettes », lesquelles à leur tour se décomposent en une variété de « produits ». De même, le terme « charge » semble être le plus général, se décomposant en une variété de « dépenses ». Ainsi, l'article 34 de la Constitution indique que « *les lois de finances déterminent les ressources et les charges de l'État* ». Cette formule est reprise à l'article 1er de la LOLF. La même loi indique dans son article 6, al. 1 que « *les ressources et les charges budgétaires sont retracées dans le budget sous forme de recettes et de dépenses* ».
Enfin, l'article 23 du décret du 7 novembre 2012 précise que « *les recettes comprennent les produits des impositions de toute nature* » et toute une variété d'autres « *produits* ».
Cette terminologie appelle un certain nombre d'observations.

« RECETTES » ET « DÉPENSES » : TERMINOLOGIE DÉPASSÉE ?

Dans une comptabilité de caisse purement financière, l'utilisation répandue des termes « dépense » et « recette » paraît tout à fait adaptée, compte tenu de

[...]

leur sens commun, renvoyant à ce qui sort et ce qui entre dans une caisse. Cependant, lorsqu'on intègre des éléments patrimoniaux, tels que la variation de la valeur des éléments du patrimoine (provisions ou amortissements), ainsi que les résultats de cession des biens (la moins-value d'une cession, constitue-t-elle une « dépense » ?), le recours à ces termes perd de sa pertinence. Il en perd également du fait de l'influence de la comptabilité privée, qui ne se réfère ni aux recettes ni aux dépenses, tout comme les différentes normes comptables internationales.
Enfin, cette terminologie reflétait par le passé une distinction aujourd'hui disparue. En effet, avant la LOLF, les termes « dépenses » et « recettes » étaient réservés aux mouvements financiers à caractère définitif, par opposition aux mouvements financiers à caractère temporaire. Cette distinction semble abandonnée par la LOLF, laquelle distingue les charges et les ressources budgétaires et les charges et les ressources de la trésorerie, sans toutefois distinguer au sein de ces notions entre les opérations définitives et les opérations temporaires. Depuis la terminologie n'a pas été changée ni le sens des termes été précisé, ce qui peut maintenir la confusion sur la portée exacte de ceux-ci.

LES « RESSOURCES » SYNONYMES DES « PRODUITS » ?

Dans la comptabilité privée, qui fait désormais partie intégrante de la comptabilité publique, le terme « ressources » renvoie au bilan et donc aux ressources qui sont à la disposition de l'entité, alors que le terme « produit » renvoie au compte de résultat et donc aux produits générés par l'entité. La différence n'est pas symbolique. Le compte de résultat enregistre tous les produits générés au cours de l'exercice comptable, alors que le bilan reflète l'ensemble des ressources mises à la disposition de l'entité, quelle que soit la date de leur acquisition.
Le compte de résultat enregistre uniquement les opérations qui modifient la situation financière de l'entité (le produit de l'impôt) alors que le bilan enregistre les opérations qui se font en équilibre financier. Ainsi l'emprunt se décompose en une dette à l'actif (et donc parmi les emplois) et des liquidités à la disposition de l'entité au passif (et donc parmi les ressources). C'est pourquoi, dans la norme IPSAS 9, les produits sont définis comme « *les accroissements des avantages économiques intervenus au cours de la période sous forme d'entrées ou d'augmentations de valeur des actifs ou de diminutions des passifs qui conduisent à des accroissements des capitaux propres autres que ceux issus des apports effectués par les participants aux capitaux propres* ».
Le Système de comptabilité nationale (SNA) des Nations Unies va encore plus loin en distinguant les comptes des flux, lesquels enregistrent les « revenus » (ce qui correspondrait, en principe, aux « produits » dans la comptabilité française, les comptes du patrimoine qui reflètent les « actifs » et les « passifs » d'une façon statique, mais aussi les comptes des « ressources » et des « emplois » qui montrent d'une façon dynamique l'utilisation des ressources. En ce qui concerne la comptabilité nationale interne, le système des comptes nationaux (SCN) précise dans son introduction qu'« *en plus des comptes de flux et des comptes de patrimoine décrits plus haut, le cadre central du SCN contient également des tableaux détaillés des ressources et des emplois sous la forme de matrices montrant d'où proviennent les ressources*

RESSOURCE, RECETTE, PRODUIT
[P. CAZALS]

[...] OBSERVATIONS

des différents types de biens et de services (production intérieure et importations) et comment ces ressources sont allouées entre les différents emplois intermédiaires et finals (y compris les exportations)». Le sens même commun de ces termes comporte de légères différences. Le terme «ressource» vise très largement tout ce dont une entité peut disposer, quelle qu'en soit l'origine ou la provenance. Le terme «produit» en revanche fait référence au résultat d'une opération, un résultat «généré» par l'entité. Ainsi, dans la réglementation comptable européenne, le terme «produit» est défini comme «*tous les biens et services créés à l'intérieur de la frontière de la production*». Il s'agit donc d'un terme neutre, qui ne désigne pas forcément un enrichissement, mais tout résultat d'une opération de production. Ces produits doivent ensuite être répartis entre le compte «ressources» et le compte «emploi». On remarquera que la plupart des normes comptables internationales utilisent le terme «emploi» là où les normes comptables françaises utilisent le terme «charge».

LE TERME «CHARGE» ENGLOBE-T-IL DES EMPLOIS?

Dans la comptabilité privée, le bilan et le compte de résultat ont chacun leur terminologie propre. Le bilan reflète ainsi les ressources et les emplois, alors que le compte de résultat enregistre les produits et les charges. Or, dans la comptabilité publique, on ne retrouve pas le terme «emploi». Il semblerait qu'il s'agisse d'un choix du Parlement, lié à la terminologie utilisée par la Constitution dans son article 34, selon lequel «*les lois de finances déterminent les ressources et les charges de l'État (...)* ».

Pourtant ces deux termes, là encore, ne sont pas des synonymes. Une charge modifie la situation financière d'une entité (tel le paiement du traitement des fonctionnaires), alors que tel n'est pas le cas d'un emploi (acquisition d'un immeuble, où la valeur de l'immeuble remplace la sortie des liquidités). Les modifications récentes de la comptabilité publique ont ainsi apporté des changements importants, notamment dans la prise en compte des éléments patrimoniaux et dans l'introduction de la notion de performance dans la gestion des ressources publiques (et donc de leurs emplois).

Ces changements ne sont pas terminés et la comptabilité publique française continuera probablement à subir l'influence croissante des normes européennes et internationales. De ce fait, elle se complexifie par rapport à la comptabilité financière initiale. Ce processus devrait s'accompagner d'une réflexion globale sur la cohérence d'ensemble de la comptabilité publique, ce qui entraînerait certainement une clarification de la terminologie comptable.

→ *ÉLÉMENTS DE DISCUSSION*

Dans quelle mesure l'approche «financière» des termes est-elle héritière d'une tradition budgétaire ou d'une tradition comptable?

Observe-t-on réellement une convergence entre la notion juridique d'imposition de toute nature et la notion comptable de produit régalien? Entre la redevance et le produit de fonctionnement?

La distinction produit d'activité/produit d'actif employée par la comptabilité peut-elle être complétée par l'approche juridique de la notion de bien?

BIBLIOGRAPHIE SÉLECTIVE

- CAMBY (J.-P.), *La réforme du budget de l'État : la loi organique relative aux lois de finances*, LGDJ Systèmes, 3e édition 2011, 422 p.
- KOTT (S.), « Classification des ressources », *Fascicule jurisclasseur* n° 114.
- MAGNET (J.), *Éléments de comptabilité publique*, LGDJ Systèmes, 2001, 186 p.
- ORSONI (J.), *Science et législation financière*, Économica, éd. 2005, 754 p.
- Mémento pratique comptable, Francis Lefebvre, éd.

DEUXIÈME AXE

RÉCEPTION PAR LE DROIT DE CONCEPTS COMPTABLES

AMORTISSEMENT

[J.-B. VILA – S. KOTT]

DISPOSITIONS JURIDIQUES

NORMES FISCALES

- Instruction administrative, 31 janvier 1928;
- Art. 39 et 209, Art. 112-2°, Art. 41 bis à 41 quinquies de l'Annexe III du CGI;
- Art. L.80 A du livre des procédures fiscales;
- Instruction fiscale 4 E-3-98 du 3 juin;
- Normes budgétaires (pour les collectivités territoriales) :
  Art. L.2321-227° et 28° du CGCT;
  Art. 2321-21 du CGCT.

NORMES CONTRATS ADMINISTRATIFS

- Loi Sapin n° 93-122 du 29 janvier 1993 (JO 30/01/1993, p. 1588);
- Loi Barnier (pour les services publics de l'eau, de l'assainissement et des ordures ménagères) n° 95-101 du 2 février 1995 (JO 03/02/1995, p. 1840);
- Circulaire n° 10-029-MO du 7 décembre 2010 (Sur les conséquences de la jurisprudence Commune d'Olivet);
- Directive européenne concessions n° 2014/23/UE du 26 février 2014 (JOUE 28/03/2014, L.94/1).

CONSEIL D'ÉTAT

- **Sur les conséquences fiscales de l'amortissement en contrat administratif :** CE, 31 juillet 1942, n° 64927, Société X; CE, 14 janv. 2008, n° 297541, Sté Sogeparc; CE, 11 déc. 2008, SA Hôtelière La chaîne Lucien Barrière, n° 309427, CAA Bordeaux, 1er septembre 2009, 08BX00188, Société Laho Centre.
- **Sur les conséquences contractuelles de l'amortissement comptable :** CE, 8 avril 2009, n° 271737, Commune d'Olivet; CE, 11 août 2009, n° 303517, Société Maison Comba; CE, 8 février 2010, n° 323158, Commune de Chartres; CAA Lyon, 3 nov. 2011, Société Veolia Propreté, n°10LY00536; CE, 12 juillet 2012, n° 352417, Communauté d'agglomération de Chartres Métropole; CE, 21 décembre 2012, n° 342788, Commune de Douai.

DISPOSITIF COMPTABLE

- PCG : Art. 393-1 (Titre III, Chap. IX, Section 3 – Immobilisations faisant l'objet d'une concession de service public et résultat de la concession).
- RCNE : Normes n° 1, 2, 4, 5, 6, 12.

OBSERVATIONS

[...]

L'amortissement est défini d'une manière générale comme étant la réduction irréversible, répartie sur une période déterminée, du montant porté à certains postes du bilan. Il existe trois approches de l'amortissement. Une approche juridique privilégie la dépréciation des immobilisations. Une approche économique privilégie le lissage dans le temps du coût des investissements. Une approche financière privilégie le renouvellement des immobilisations. Une première difficulté de cette notion provient de ce qu'aucune de ces approches ne s'est réellement imposée aux autres. Elles se superposent, sont utilisées de manière concurrente dans des situations différentes, car elles correspondent à des finalités différentes.

L'amortissement est donc une technique comptable qui concourt à la sincérité du bilan et à la détermination du résultat, mais dont les modalités de mise en œuvre diffèrent selon les cas... Si les dotations aux amortissements correspondent en comptabilité privée à des charges déductibles de l'impôt sur les sociétés et constituent une information financière, elles n'ont pas tout à fait la même fonction pour les personnes publiques. Lorsqu'elles sont utilisées pour le patrimoine public courant, elles poursuivent un but précis : anticiper le renouvellement des biens et les investissements qui sont nécessaires pour cela. En matière de contrats administratifs, leur pratique relève plus de l'exception que du principe, de sorte qu'elles contribuent rarement à ces opérations de remplacement des actifs immobilisés.

AMORTISSEMENT EN DROIT BUDGÉTAIRE (POUR LES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES AVEC DES ADAPTATIONS À LA MARGE POUR L'ÉTAT)

L'amortissement pour dépréciation est la constatation comptable d'un amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de l'usage, du temps, du changement de technique ou de toute autre cause. C'est en raison des difficultés de mesure de cet amoindrissement que l'amortissement consiste généralement en l'étalement, sur une durée probable de vie, de la valeur des biens amortissables.

La sincérité du bilan et du compte de résultat de l'exercice exige que cette dépréciation soit constatée. Au bilan, les amortissements sont présentés en déduction des valeurs d'origine de façon à faire apparaître la valeur nette comptable des immobilisations. En principe, l'amortissement est linéaire, toutefois, l'amortissement variable et l'amortissement dégressif peuvent être adoptés par délibération. En aucun cas, cependant, il ne peut être recouru à la méthode de l'amortissement progressif. Tout plan d'amortissement commencé doit être poursuivi jusqu'à son terme, sauf fin d'utilisation du bien (cession, affectation, mise à disposition, réforme ou destruction du bien). Le plan d'amortissement ne peut être modifié qu'en cas de changement significatif dans les conditions d'utilisation du bien ; cette modification fait l'objet d'une délibération.

Conformément aux dispositions de l'article L.2321-2-27° du CGCT, sont tenues d'amortir : les communes dont la population est égale ou supérieure à 3500 habitants, les groupements de communes dont la population totale est égale ou supérieure à ce seuil, ainsi que leurs établissements publics. Sont également amortis-

AMORTISSEMENT

[J.-B. VILA – S. KOTT]

[...] OBSERVATIONS

sables par les collectivités et établissements visés ci-dessus les biens immeubles productifs de revenus. L'assemblée délibérante est libre de décider d'étendre l'amortissement budgétaire à d'autres catégories de biens. Les collectivités et établissements publics n'entrant pas dans le champ d'application de l'amortissement obligatoire, visé à l'article précité, peuvent procéder à l'amortissement de tout ou partie de leurs immobilisations.

Construit dans une perspective de comptabilité générale, l'amortissement « financier » n'est créateur de ressources financières que dans le cadre d'un renouvellement récurrent des investissements : l'effet « Lhomann Rütchi ». Le rapprochement opéré avec la comptabilité budgétaire dans le cadre des collectivités territoriales et des établissements publics doit permettre d'éclairer la question de l'extension de l'amortissement au budget de l'État.

AMORTISSEMENT EN DÉLÉGATIONS DE SERVICES PUBLICS

Dans le cadre contractuel, la notion d'amortissement trouve des échos différents. Les éléments de patrimoine générés par le contrat posent deux types de questions différents. D'une part il s'agit de déterminer leur évaluation, d'autre part il s'agit de savoir où inscrire cet élément de l'actif. C'est ici le montage contractuel qui permet d'opérer la répartition des écritures comptables.

L'utilité de l'amortissement dépasse dans le cadre contractuel les questions budgétaires ou comptables. Pour la commande publique, il permet ainsi de préciser les calculs économiques permettant d'évaluer les investissements nécessaires à la réalisation du contrat. La personne publique et son cocontractant doivent notamment déterminer la séquence temporelle d'un ou plusieurs investissements selon deux variables conditionnées par l'amortissement technique : le coût initial et les successions de recettes liées à l'emploi de l'actif.

La cession d'un actif permet ainsi aux personnes publiques d'équilibrer les écritures comptables. Sur ce point, l'adaptation des nomenclatures budgétaires publiques aux règles de la comptabilité privée standardise *a priori* le traitement des amortissements dans les contrats administratifs. Mais la structure utilisée dans la pratique révèle un processus plus complexe que ce principe élémentaire.

Outre les opérations budgétaires inhérentes à la gestion de l'amortissement du patrimoine dans le contrat administratif, il doit être relevé que l'amortissement est aussi paré d'une certaine normativité dans ce droit de la commande publique. Il est fréquemment utilisé comme référentiel de calcul de la durée contractuelle (Art. L.1411-2 du CGCT pour les délégations de services publics ; art. 77 et 169 pour les marchés publics à bons de commande d'une durée supérieure à quatre ans ; art. L1414-1 du CGCT pour les partenariats public-privé). Même si le juge administratif se refuse à adopter une lecture comptable de l'amortissement dans l'appréciation de la légalité de la durée contractuelle (v. CE, 11 août 2009, n° 303517, Société Maison Comba ; CE, 8 février 2010, n° 323158, Commune de Chartres ; CAA Lyon, 3 nov. 2011, Société Veolia Propreté, n°10LY00536 ; CE, 12 juillet 2012, n° 352417, Communauté d'agglomération de Chartres Métropole ; CE, 21 décembre 2012, n° 342788, Commune de Douai) et préfère se référer

à l'amortissement économique (temps nécessaire pour obtenir un bénéfice raisonnable des investissements), force est de constater qu'il est dans tous les cas nécessaire de prendre en compte l'amortissement comptable/technique pour apprécier la pertinence de cet élément du contrat (le bénéfice raisonnable peut se calculer de nombreuses façons qui impliquent quasiment toutes de prendre pour base d'appréciation la dépréciation des actifs immobilisés).

L'amortissement est aussi au cœur de la question de la rémunération du cocontractant, et ce à plusieurs niveaux. Il sert à déterminer le niveau de bénéfice raisonnable escompté par le délégataire et à déterminer la rémunération des réinvestissements en cours d'exécution du contrat. L'amortissement peut enfin être à l'origine d'une captation de profits par le délégataire. Par exemple, le régime des délégations de services publics (v. Instruction fiscale de 1942) prévoit que si la durée contractuelle est trop courte pour amortir techniquement tous les investissements par le délégataire, ce dernier peut compléter son amortissement comptable par un amortissement de caducité (donnant lieu à des déductions fiscales sur son impôt sur les sociétés) afin de combler la perte.

➔ *ÉLÉMENTS DE DISCUSSION*

- L'amortissement financier est-il pertinent en matière budgétaire ?
- Quelle est l'incidence juridique de la technique d'amortissement dans les contrats administratifs ?
- Plus largement l'amortissement intègre-t-il un caractère prescriptif/normatif ?
- L'amortissement peut-il contribuer à éviter une situation de rente pour le gestionnaire d'un service public ?
- Quelle convergence entre le transfert du patrimoine et le régime comptable des contrats administratifs ?

BIBLIOGRAPHIE SÉLECTIVE

- COLLET (M.), « L'amortissement fiscal des biens de retour dans les concessions de services publics », *RJEP*, n° 7, juillet 2008, p. 3.
- COLLET (M.), « Précisions sur le régime fiscal des délégations de services publics », *RJEP*, n° 4, avril 2009, p. 13.
- COSSALTER (Ph.), « Les concessions à durée endogène », *DA*, n° 5, mai 2006, Étude 9, p. 4.
- VILA (J.-B.), « Recherches sur le rôle de l'amortissement pour rationaliser la rémunération du cocontractant – Les cas des DSP et des PPP », *Contrats et Marchés publics*, n° 5, mai 2010, Étude 5.
- VILA (J.-B.), *Recherches sur la notion d'amortissement en matière de contrats administratifs*, Thèse, Toulouse 2009, éd. ANRT 2012.
- VILA (J.-B.), « Droit à indemnisation du délégataire lorsque la durée contractuelle est trop courte », *JCP A*, n° 50, 17 décembre 2012, 2388.
- VILA (J.-B.), « État des lieux des clauses financières et de la durée des délégations de services publics : plaidoyer pour une révision des calculs », *JCP A*, n° 26, 2 juillet 2012, 2226.
- VILA (J.-B.), « Les règles aux biens d'une délégation de service public », *JCP A*, n° 8, 18 février 2013, 2145.

DEUXIÈME AXE

RÉCEPTION PAR LE DROIT DE CONCEPTS COMPTABLES

CERTIFICATION

[A. CAMUS – C. MAZIN - L. PANCRAZI]

DISPOSITIONS JURIDIQUES

- Art. L. 123-14 al. 1 du C. com : « Les comptes annuels doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise ».
- Article L. 123-15 al. 1 du C. com : « Le bilan, le compte de résultat et l'annexe doivent comprendre autant de rubriques et de postes qu'il est nécessaire pour donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise. Chacun des postes du bilan et du compte de résultat comporte l'indication du chiffre relatif au poste correspondant de l'exercice précédent ».
- Art. L. 111-3-1-A du Code des juridictions financières (introduit par la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011) : « La Cour des comptes s'assure que les comptes des administrations publiques sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière, soit en certifiant elle-même les comptes, soit en rendant compte au Parlement de la qualité des comptes des administrations publiques dont elle n'assure pas la certification ».
- Art. R. 823-7 du C. com.
- Art. 47-2 de la Constitution.
- Art. 58 al. 6 de la LOLF.

DISPOSITIONS COMPTABLES

- Art. 120-1 et 2 PCG.
- NEP 700 homologuée par l'arrêté du 18 juillet 2007.
- Bull. CNCC, n° 153, mars 2009.

OBSERVATIONS

La certification fait partie des notions polysémiques. Selon le dictionnaire de l'Académie française, « emprunté[e] du latin médiéval *certificatio*, "assurance, confirmation", la certification est, en droit, l'« action de certifier par écrit ; acte constatant la validité d'une pièce, d'un écrit ». La certification correspond, en premier lieu, à l'activité visant à assurer la régularité d'une information ou d'une situation. Elle intervient donc par l'octroi d'un titre spécifique, tel est le cas du certificat d'hérédité, du certificat de nationalité ou du certificat du travail. La certification est aussi une activité de contrôle *lato sensu*, elle vise à apprécier les qualités d'un sujet du droit, on songe à la certification en matière environnementale avec les normes ISO (ISO 14 001 par exemple). Aussi, elle s'exerce selon des modalités différentes. En effet, la certification est parfois une prérogative de puissance publique, elle est sinon une prérogative privée exercée par certains acteurs privés.

La polysémie de la certification n'est pas inconnue à la comptabilité : la certification correspond, en premier lieu, à l'exigence d'exactitude des documents comptables qui s'impose aux administrateurs (V. Marcé, *Traité de comptabilité publique*, 1re éd., Dalloz, 1905), il correspond, en second lieu, à l'activité de contrôle de la régularité des comptes (S. Kott, « Certification des comptes », *in Dictionnaire historique de la comptabilité publique (1500-1850), PUR*, 2010, p. 82-83). Or, c'est cette dernière acception de la certification qui nous intéresse. Partagée par la comptabilité publique et privée, la certification est donc en lien avec les grands principes qui irriguent la matière : régularité, sincérité et, plus récem-

[...]

ment, fidélité ; en somme, un agrégat de principes qui renvoie à une méta-notion : la « qualité » des comptes. Plus précisément, il faut saisir que, selon le PCG, la « comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture » (art. 120-1 PCG). Et si « la qualité de l'information se définit par sa forme et son contenu » (A. Burlaud, « Contrôle et gestion », *in Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, 2e éd., Economica, 2009, p. 605), la certification se présente comme l'instrument qui permet d'assurer la forme régulière et le contenu sincère de l'information comptable. À première vue, la régularité concerne le processus de l'élaboration de l'information comptable – il s'agit d'être « conforme aux règles et procédures en vigueur » (art. 120-2 PCG) –, alors que la sincérité renvoie davantage au contenu de cette information – il s'agit, selon le PCG, « de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés ». Il reste la fidélité qui résulte de l'article L. 123-14 du Code du commerce et des articles 120-1 et 120-2 du PCG : l'image fidèle constitue le principe à respecter lorsque la règle n'existe pas ou lorsque la règle est insuffisante pour traduire la réalité. Il s'agit ainsi d'une règle comptable palliative.

LA CERTIFICATION EN COMPTABILITÉ PUBLIQUE

La certification n'est pas un instrument inédit en comptabilité publique (v. sur ce point, S. Kott, « Certification des comptes », *in Dictionnaire historique de la comptabilité publique (1500-1850), op. cit.*, p. 82-83), il est néanmoins un instrument réhabilité depuis la réforme de la LOLF. Sous l'empire de l'ordonnance organique de 1959, le rapport sur l'exécution des lois de finances n'était que complété par la « déclaration générale de conformité » mentionnée à l'article 36 de ce texte. Le législateur organique a voulu renforcer et élargir le rôle constitutionnel d'assistance que la Cour des comptes joue auprès du Parlement et du gouvernement pour le contrôle de l'exécution des lois de finances en demandant à la Cour de réaliser la « certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'État » (LOLF, art. 58, al. 6).

La formulation s'inspire largement de celle du Code du commerce et témoigne, à l'évidence, du rapprochement entre la comptabilité privée et la comptabilité publique initiée par la LOLF. On saisit aussi que, contrairement à la période précédente (A. Girault, « Comptabilité publique-Comptabilité privée : définitions, principes, concepts », *in La Comptabilité publique. Continuité et modernité*, Imprimerie nationale, 1995, p. 341) la rénovation de la comptabilité publique s'effectue sur le modèle de la comptabilité privée. C'est donc par mimétisme que la certification est introduite dans la comptabilité publique.

Et, depuis la révision constitutionnelle de 2008, la régularité, la sincérité et la fidélité possèdent désormais une assise constitutionnelle en raison de l'alinéa 2 de l'article 47-2 de la Constitution. Mais, à la différence de la formulation de la LOLF, la certi-

CERTIFICATION
[A. CAMUS – C. MAZIN - L. PANCRAZI]

[...] OBSERVATIONS

fication n'est pas mentionnée dans la disposition, mais tout porte à croire qu'elle reste, au sens de la disposition constitutionnelle, l'instrument au service de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'État. La lecture des travaux parlementaires incline à retenir une telle conclusion et le « discours institutionnel » de la Cour des Comptes confirme cette position. Il y a surtout l'article L. 111-3-1-A du Code des juridictions financières (introduit par la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011) qui énonce que « La Cour des comptes s'assure que les comptes des administrations publiques sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière, soit en certifiant elle-même les comptes, soit en rendant compte au Parlement de la qualité des comptes des administrations publiques dont elle n'assure pas la certification ».

DÉFINITION DE LA CERTIFICATION

À se référer à la doctrine organique de la Cour des comptes, « la certification est une opinion écrite et motivée que formule, sous sa propre responsabilité, un auditeur externe sur les comptes d'une entité. Elle consiste à collecter les éléments nécessaires à l'obtention d'une assurance raisonnable sur la conformité des états financiers, dans tous leurs aspects significatifs, à un ensemble de règles et de principes ». La définition proposée par la Cour des comptes reprend les grandes lignes de la NEP 700 homologuée par l'arrêté du 18 juillet 2007. Synonyme d'audit, la certification entre dans les fonctions non juridictionnelles de la Cour des comptes ; celles qui sont en lien avec le rôle d'assistance de la Cour auprès du Parlement et du Gouvernement. La certification n'est pas une interprétation des comptes de l'État ni une critique des orientations de la comptabilité, elle vise à garantir la fiabilité des informations qu'ils contiennent et à donner au Parlement, avant le vote de la loi de règlement, une assurance raisonnable qu'ils sont exempts d'anomalies significatives. Elle constitue en somme une étape préliminaire indispensable au contrôle par le Parlement de l'exécution de la loi de finances.

PORTÉE DE LA CERTIFICATION

La portée juridique de la certification prête cependant à discussion. En comptabilité privée et selon la doctrine de la CNCC (Bull. CNCC, n° 153, mars 2009, p. 217 et s.), on sait qu'il y a différentes hypothèses :

- certification *stricto sensu* ;
- certification avec réserves – « sous cette [ces] réserve[s], nous certifions que les comptes annuels sont réguliers » ;
- refus de certification pour désaccord – « en raison des faits exposés ci-dessus, nous sommes d'avis que les comptes d'annuels ne sont pas réguliers » – ou pour limitation – « en raison des faits exposés ci-dessus, nous ne sommes pas en mesure de certifier si les comptes annuels sont réguliers ».

Le droit privé de la comptabilité prévoit toute une série de conséquences juridiques de la certification, même d'ordre pénal.

➔ *ÉLÉMENTS DE DISCUSSION*

La question se pose aussi pour la certification en droit public. De prime abord, elle ne paraît pas comme une « prérogative sanctionnée ». À l'heure actuelle, les conséquences juridiques de la certification sont difficiles à définir.

Quelle est la nature juridique de la certification ? Quel est le périmètre de la certification ? Quelles seraient les conséquences d'un défaut de certification ou d'un refus de certification de la Cour des comptes ? Quelle est la portée juridique des réserves prononcées par la Cour des comptes ?

BIBLIOGRAPHIE SÉLECTIVE

- BURLAUD (A.), « Contrôle et gestion », *in Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, 2e éd., Economica, 2009, p. 605
- GIRAULT (A.), « Comptabilité publique-Comptabilité privée : définitions, principes, concepts », *in La Comptabilité publique. Continuité et modernité*, Imprimerie nationale, 1995, p. 341.
- HUBY (B.), *La certification des comptes de l'État un processus inachevé ?*, thèse de doctorat en Sciences de gestion, Paris, CNAM, 2008, publiée sous le titre : *La certification des comptes de l'État*, Paris, L'harmattan, 2010, coll. « Recherches en Gestion », 491 p.
- KOTT (S.), « Certification des comptes », *in Dictionnaire historique de la comptabilité publique (1500-1850)*, PUR, 2010, p. 82-83.
- MARCE (V.), *Traité de comptabilité publique*, 1re éd., Dalloz, 1905.

DEUXIÈME AXE

RÉCEPTION PAR LE DROIT DE CONCEPTS COMPTABLES

FINALITÉS ET USAGES DE LA COMPTABILITÉ

[C. EYRAUD, S. KOTT, PH. MASQUELIER, L. MÉRIADE]

DISPOSITIF JURIDIQUE

- Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, art. 15.
- Constitution art. 47-2.
- LOLF, chapitre V, art. 27 à 31.
- Décret du 7 nov. 2012 (GBCP) : art. 53 à 59.

DISPOSITIF COMPTABLE

- Cadre conceptuel du Recueil des normes comptables de l'État.
- RNCE, norme 1 (États financiers).

OBSERVATIONS

Les règlements généraux sur la comptabilité organisent depuis le début du XIXe siècle l'enchevêtrement des différentes comptabilités de l'État. Le plus récent dit GBCP (pour gestion budgétaire et comptable publique), adopté le 7 novembre 2012 réalise une avancée considérable dans la mesure où il utilise de manière cohérente une nomenclature commune aux comptabilités privées et publiques. En outre, il synthétise, de manière précise et complète, les finalités de ces différentes comptabilités (cf. art. 53 à 59). Le système juridique reconnaît enfin la notion d'état financier et propose une organisation qui coupe court aux atermoiements issus des blocages résultant de rédactions divergentes entre l'ordonnance de 1959 et le décret de 1962 (le budget est un compte). D'un point de vue juridique, la comptabilité est un système d'information qui vise, dans la sphère publique, à assurer la démocratie financière et l'efficacité des finances publiques. Le RNCE développe dans son exposé des motifs les destinataires de cette information et complète l'ordre juridique sur ce point. Mais une approche de la comptabilité, selon les sciences humaines, explique très bien qu'elle n'est pas qu'un outil de mesure, ou un outil de pilotage, elle est aussi un outil de « contrôle social ». En cela, les valeurs qu'elle porte, les logiques sous-jacentes qui l'animent peuvent aussi traduire des finalités.

DES FINALITÉS AFFICHÉES CONVERGENTES : LE DROIT ET LA COMPTABILITÉ

Information comptable et démocratie financière

La comptabilité, en tant qu'outil d'information, concourt à la réalisation de la démocratie financière. Il s'agit autant de mettre en œuvre financièrement

[...]

les décisions politiques des assemblées exprimées dans les budgets que d'assurer en retour l'information sur l'exécution de ces autorisations.
Il convient ici de distinguer la comptabilité dite budgétaire de la comptabilité générale.
La comptabilité budgétaire correspond à la première acception de la démocratie financière : permettre l'exécution de l'autorisation parlementaire. Cette comptabilité d'exécution (ou administrative selon le vocabulaire du XIXe siècle) est logiquement organisée selon le système dit de la caisse (on parle aussi de comptabilité de flux). Sa finalité est de rendre compte d'une consommation de crédits. Elle se précise avec le temps, intégrant les différentes phases de la dépense publique : engagement, liquidation, ordonnancement. Dans cette perspective, ses destinataires sont évidemment les services gestionnaires (ordonnateurs ou gestionnaire de crédits), mais aussi les parlementaires qui, selon les époques, se montrent plus ou moins incisifs en matière de contrôle en cours d'exécution du budget.
La comptabilité générale correspond à la seconde acception de la démocratie financière : assurer l'information financière sur l'exécution comptable. Dans cette perspective et selon le RNCE, « Les destinataires principaux de l'information sont les citoyens et leurs représentants. L'information comptable doit bien sûr répondre aux besoins des responsables et des gestionnaires des missions et des activités de l'État. Elle est également destinée aux institutions publiques internationales, aux marchés financiers et aux investisseurs en titres de dettes. Le point II du cadre conceptuel précise l'étendue de cette ambition de la comptabilité, proposer une information exhaustive et compréhensible. La comptabilité constitue dès lors un élément d'information concourant à la mise en œuvre de cette « transparence » financière revendiquée par les producteurs de compte. Force est de constater que cette transparence s'analyse de manière différente dans le public et dans le privé !

Régularité et efficacité de l'action publique

Inscrit en lettres d'or dans la grande salle de la Cour des comptes, l'article 15 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen pose le principe selon lequel « la société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration ». Longtemps pensé comme le fondement du seul contrôle de la régularité de la dépense, le texte peut aussi être abordé dans sa signification la plus complète comme incitant à opérer un contrôle de l'efficacité de l'action publique. Dès lors, ce sont les utilisations de la comptabilité qui doivent être ici questionnées.
La comptabilité sert évidemment à vérifier la régularité des opérations de recette et de dépense. Il s'agit ici de la mission juridictionnelle (on n'ose écrire traditionnelle) des juridictions financières. Cette mission s'exprime à travers un corpus de normes juridiques complété par des décisions juridictionnelles précisant leur interprétation. Mais depuis la Restauration, la Cour était pensée comme un organe dépassant cette fonction première. Les extensions progressives de ses prérogatives dénotent du tâtonnement à ce sujet : la Cour doit-elle rester juridiction ou s'orienter vers des missions d'expertise financière ?
Parallèlement, l'information financière s'oriente vers l'analyse de l'efficacité de la dépense publique. Le mouvement est ici encore très ancien… même s'il

FINALITÉS ET USAGES DE LA COMPTABILITÉ

[C. EYRAUD, S. KOTT, PH. MASQUELIER, L. MÉRIADE]

[...] OBSERVATIONS

ne semble se réaliser que très récemment. La question est bien ici de savoir si l'analyse de la performance de l'État s'opérera à l'aune de sa comptabilité générale ou si cette dernière intégrera un processus plus global d'analyse : ce que seront les modalités du contrôle de gestion des organismes publics.

DES FINALITÉS SOUS-JACENTES

Comptabilité et sciences sociales

La comptabilité, en tant que producteur d'information, intègre évidemment la sphère de la décision. Elle devient alors un enjeu pour l'acteur, qu'il soit public ou privé, dans la mesure où elle permet de justifier des choix. Dès lors, la technique utilisée pour rendre compte de l'exécution financière porte ou véhicule des présupposés. Ces présupposés peuvent être étudiés selon plusieurs axes.

Au même titre qu'il existe une théorie économique du droit (qui tend à analyser la production juridique à l'aune des théories économiques) il existe une théorie économique de la comptabilité qui tend à exhumer une forme de rationalité dans les choix comptables.

Les travaux de Michel Foucault ont irrigué la sphère comptable dès les années 1970. À travers des études quantitatives, les sciences de la gestion mettent en évidence la relation au pouvoir permise par l'information et donc par la comptabilité vectrice de cette information. Dès lors la comptabilité devient bien un outil de surveillance de l'activité... et de ses acteurs selon un renouvellement des théories structuralistes.

Les sociologues s'intéressent aussi à l'objet comptabilité et ont pour certains avancé la thèse selon laquelle les comptes des entreprises ne font que retracer les objectifs des dirigeants : il n'y a pas de vérité ni d'objectivité comptable.

Selon Bernard Colasse («théorie comptable» *in encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*), «si les choix comptables des entreprises sont plus ou moins déterminés par des variables externes (historiques, économiques, sociologiques), ils n'en sont pas moins effectués par ceux-là mêmes qui ont des comptes à rendre, leurs dirigeants, et obéissent plus ou moins à leurs motivations, même si celles-ci ne peuvent être réduites à l'appât du gain»

➔ *ÉLÉMENTS DE DISCUSSION*

Qui sont les producteurs de «comptes» et quel type de relation les unit ?

Quels sont les usages effectifs de la comptabilité publique ?

Faut-il isoler des finalités sous-jacentes derrière les finalités invoquées ?

Pour qui produit-on des comptes ? Peut-on produire les mêmes comptes pour une entreprise et pour une administration ?

La comptabilité publique peut-elle permettre de mesurer la performance de l'action publique ?

Les états financiers doivent-ils converger ? Les différents états financiers apportent-ils des visions complémentaires ou sont-ils concurrents ?

Doit-on passer d'un système dualiste de comptes de l'État à un système moniste ?

Existe-t-il un enjeu supérieur à tous les autres en matière de comptabilité publique : la soutenabilité financière ?

BIBLIOGRAPHIE SÉLECTIVE

- DEVAUX (G.), *La Comptabilité publique, tome Ier, Les Principes*, Paris, PUF, 1957, 247 p.
- EYRAUD (C.), *Le capitalisme au cœur de l'État : comptabilité privée et action publique*, Bellecombe-en-Bauges, Éd. du Croquant, coll. Dynamiques socio-économiques, 2013, 320 p.
- KOTT (S.), « Le système financier de la Restauration, entre rénovation et révolution », *La comptabilité publique en Europe 1500-1850*, Presses universitaires de Rennes, 2011, p. 201 à 216.
- McKILAY (A.), PEZET (E.), « Accounting for Foucault », *Critical perspectives on accounting*, n° 21, 2010, p. 486-495.
- LEMARCHAND (Y.), LE ROY (F.), L'introduction de la comptabilité analytique en France : de l'institutionnalisation d'une pratique de gestion. *Finance, Contrôle, Stratégie*, 2000, 3, p. 83-111.
- MILOT (J.-P.), « Comment comprendre les comptes de l'État et à quoi peuvent-ils servir ? », *RFFP*, n° 93, février 2006, p. 11-22.
- Revue française de finances publiques, *La nouvelle comptabilité de l'État*, LGDJ, n° 93, février 2006.
- Revue Gestion et finances publiques, *Le décret gestion budgétaire et comptable publique*, numéro spécial, février mars 2013.
- SAUNIER (P.), *Politique de la comptabilité publique*, Éditions L'Harmattan, 2014, 238 p.

DEUXIÈME AXE

RÉCEPTION PAR LE DROIT DE CONCEPTS COMPTABLES

PERSONNALITÉS JURIDIQUE ET FINANCIÈRE

[A. CAMUS, P. CAZALS, J. DOMENACH, S. KOTT]

DISPOSITIONS JURIDIQUES

- Art. L. 233-16 et s. C. com. (sur la consolidation)
- Art. 72 de la Constitution (sur les collectivités territoriales).
- Code général de la propriété des personnes publiques.

DISPOSITIONS COMPTABLES

- Art. 4 et 5 IFRS 2005.

OBSERVATIONS

La personnalité financière et la personnalité juridique sont au cœur des interactions entre la comptabilité publique et le droit public. Ces thèmes intéressent directement le périmètre de la comptabilité publique et ils touchent à la question de la spécificité de l'action de l'administration. Surtout, la personnalité, qu'elle soit financière, comptable ou juridique, possède un rôle fonctionnel : elle implique toute une série de conséquences qui varie en fonction de ces différentes disciplines. L'enjeu est d'esquisser une analyse comparative entre la personnalité financière (ou comptable) et la personnalité juridique, de saisir leurs rôles respectifs, leurs convergences et leurs divergences. En filigrane, la question est de savoir si la comptabilité prône une approche différente de la personnalité qui dépasserait celle existante en droit.

DÉFINITION DE LA PERSONNALITÉ PUBLIQUE

La personnalité est sans doute un des objets les plus controversés de la théorie du droit administratif. Ce concept est tiraillé entre la théorie de la fiction légale ou constitutionnelle, celle de la propriété collective, celle de la théorie de la réalité sociale, celle de la théorie de la réalité juridique. Ses fondements sont aussi discutés, oscillant entre les approches corporatives ou fondatives. Sans entrer dans tous les débats qui ont animé ce concept, prenons comme unique exemple les discussions autour de la personnalité juridique de l'établissement public, exemple à lui seul révélateur des tensions théoriques qui entourent la personnalité juridique. Certains auteurs ont essayé de soutenir que l'établissement public était de nature essentiellement fondative (J.-P. Théron, *Recherches sur la notion d'établissement public*, LGDJ,

[...]

« BDP », 1976) : dans la lignée de la doctrine allemande, certains ont vu dans l'établissement public, non seulement l'affectation perpétuelle d'un fonds à un but déterminé au moyen de la création d'une personne morale, mais, plus précisément, cette personne morale entièrement dirigée, quant à son but, par la volonté du fondateur. De là découle ce principe que les établissements publics ne devraient jamais être des corporations, des personnes morales dans lesquelles c'est le groupe même des individus qui forme l'organisation assurant la défense de leurs intérêts collectifs (sur ce point, v. B. Plessix, « Établissements publics – Notion. Création. Contrôle », *Jcl Administratif*, 2014, § 9 et 10).

Pourtant, une telle analyse n'emporte pas la conviction. D'une part, il y a longtemps que le droit français reconnaît la qualité d'établissement public à des personnes morales de nature corporative (associations syndicales de propriétaire, chambres professionnelles de commerce, d'agriculture ou de métiers). De telles données invitent tout simplement à considérer que les établissements publics sont, tantôt des fondations, tantôt des corporations (v. sur ce point, L. Constans, *Le dualisme de la notion de personne morale administrative en droit français*, Dalloz, 1966). D'autre part, on peut considérer, dans la lignée de Michoud, que si les établissements publics présentent bien les caractères d'une fondation faite par l'État ou la commune, à d'autres points de vue ils rassemblent en eux certains caractères de la corporation défendant l'intérêt collectif du groupe. Comme le soulignait Michoud, la distinction entre corporation et fondation ne présente pas une réelle utilité en droit public (L. Michoud, *La théorie de la personnalité morale et son application au droit français*, LGDJ, 1906, 1re éd., t. I, p. 180 et s.). Pour dépasser ces débats, la personnalité publique doit plutôt s'analyser comme un instrument de la technique juridique.

RÔLE DE LA PERSONNALITÉ JURIDIQUE EN DROIT PUBLIC

Selon de Laubadère, « tout acte de l'administration se rattache à une personne publique ; ce rattachement détermine les régimes juridiques et contentieux de l'acte et le patrimoine responsable des conséquences de celui-ci » (A. De Laubadère, *Traité de droit administratif*, t. I, 9e éd., LGDJ, 1984, p. 62). Selon Rivero, « le droit français attribue [...] à certaines collectivités possédant des organes administratifs, la qualité de sujets de droit, ou, en d'autres termes, la personnalité morale : c'est à elles que sont imputés les effets juridiques – droits ou obligations – des actes accomplis par leurs agents ; l'État, les collectivités territoriales, commune et département, les établissements publics, sont les principales personnes morales de droit public » (J. Rivero, *Précis de droit administratif*, 1re éd., 1960, Dalloz, rééd. 2011, p. 14). Les propos de de Laubadère et de Rivero synthétisent parfaitement l'intérêt pratique de la personnalité morale. **La personnalité juridique est un centre d'imputation** (M. Waline, *Précis de droit administratif*, Montchrestien, 1969, p. 203 et s.) de l'ensemble des prérogatives prises par l'administration, droits de puissance publique et droits patrimoniaux, et permet de les penser comme des droits subjectifs (C. Bréchon-Moulènes, « Liberté contractuelle des personnes publiques », *AJDA*, 1998, p. 644). Même si elle fut un temps rejetée par une partie de

PERSONNALITÉS JURIDIQUE ET FINANCIÈRE

[A. CAMUS, P. CAZALS, J. DOMENACH, S. KOTT]

[...] OBSERVATIONS

la doctrine, la personnalité juridique est un **instrument de la technique juridique en droit administratif**. Il est un « outillage juridique » (C. Giverdon, « L'outillage juridique », *in L'avenir du droit. Mélanges en hommage à François Terré*, PUF – Dalloz, 1999, p. 275) qui joue « un rôle profond dans les techniques du droit administratif. Elle est d'une utilité essentielle pour un grand nombre de ses constructions. On peut, en effet, démontrer qu'elle est à la fois nécessaire pour définir le contenu de l'action administrative [et] pour déterminer le régime de l'action administrative » (J.-B. Auby, *La notion de personne publique en droit administratif*, thèse, Bordeaux, 1979, p. 351).

Le droit positif tire toute une série de conséquences de la personnalité publique : la détention d'un patrimoine, être titulaire de prérogatives juridiques, la faculté de contracter, ester en justice, voir sa responsabilité engagée. En somme, « la personnalité est un procédé de la technique juridique destiné à faciliter la vie en relation avec autrui par la synthèse de ce qui est propre à chaque individu » (M. Hauriou, *Principes de droit public*, 1re éd., 1910, Dalloz, p. 669). Mais, dans le cadre des interactions entre le droit et la comptabilité, c'est surtout la dimension patrimoniale de la personnalité qui interroge.

LA DIMENSION PATRIMONIALE DE LA PERSONNALITÉ

Plus particulièrement, la personnalité juridique intéresse la comptabilité en raison de lien quasi ontologique, dans la théorie juridique, avec le concept de patrimoine. En effet, le lien entre le droit et la comptabilité « s'exprime [...] à travers le principe de la patrimonialité du bilan qui dispose que les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise » (B. Raybaud-Turrillo et R. Teller, « Droit et comptabilité », *in* B. Colasse (dir.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, 2e éd., Economica, p. 705). Pour saisir la dimension patrimoniale de la personnalité juridique, un passage par la case de l'histoire du droit s'impose. À partir des règles contenues dans le Code, Aubry et Rau, célèbres civilistes du XIXe siècle, « font du patrimoine la clé de la personnalité » (F. Zenati-Castaing et T. Revet, *Manuel de droit des personnes*, 1re éd., PUF, 2006, p. 115). Le patrimoine n'est plus un bien composite, un agrégat d'actifs comme le voulait la tradition, il est le sujet lui-même. La personne consiste dans un pouvoir virtuel sur les biens, dont la structure est celle du droit de la propriété. Pour permettre au patrimoine de transcender les biens et remplir la fonction de sujet, Aubry et Rau le qualifient d'universalité, entité purement intellectuelle traduisant pour eux la vocation à l'avoir. La potentialité qu'est le patrimoine est aussi passive. Elle traduit l'aptitude à être sujet d'obligation, c'est-à-dire à subir les poursuites des créanciers en vertu du droit de gage général. Universalité, le patrimoine imprime aux biens et aux obligations des qualités communes, qui sont d'être fongibles et pécuniaires parce qu'indifféremment transformables en argent pour satisfaire les créanciers, en clair de faire l'objet d'une évaluation monétaire.

Transposée dans la sphère du droit public (Ph. Yolka, « Personnalité publique et patrimoine » *in* Travaux de l'AFDA, *La personnalité publique*, Actes du colloque

organisé les 14 et 15 juin 2007 par l'AFDA, Litec, 2007, p. 35), la théorie du patrimoine entretient un lien consubstantiel avec la personnalité publique. Cette dernière reçoit différents rôles dans la technique administrative : elle forme une unité à laquelle l'ensemble des interventions administratives est rattaché et elle est surtout le moyen juridique de former une **unité patrimoniale**.

UNITÉ JURIDIQUE ET UNITÉ COMPTABLE

Le bilan comptable, ensemble d'actifs et de passifs, se comprend comme une lecture comptable et pécuniaire du patrimoine d'une entité. Personnalité, patrimoine et bilan comptable vont en principe de pair afin de traduire une unité pécuniaire et économique d'une entité, publique ou privée. Néanmoins, en raison du critère du contrôle, il faut relativiser la relation entre le patrimoine juridique et le patrimoine comptable. Pour comptabiliser, ce n'est pas le critère de la propriété qui est essentiel, mais celui du contrôle. Il existe une différence fondamentale entre le patrimoine juridique, essentiellement fondé sur le transfert de propriété, et le patrimoine comptable (v. sur ce point, P. Dufils, C. Lopater, M.-A. Deysine et A.-L. Blandin, *Comptable*, Mémento Pratique Francis Lefebvre, 2014, p. 537, n° 1309).

➔ *ÉLÉMENTS DE DISCUSSION*

La relativisation du lien entre le patrimoine juridique et le patrimoine comptable s'exprime aussi par le fait que la comptabilité possède ses propres instruments, distincts de la personnalité juridique, pour saisir et caractériser une unité. Le premier d'entre eux est le mécanisme de consolidation. Un tel mécanisme peut être le creuset d'une personnalité financière et comptable qui dépasserait le cadre de la personnalité juridique. Issue de la comptabilité de groupe, la consolidation permet de retrouver une unité comptable à partir de plusieurs entités juridiquement séparées. Toute une série de questions se posent : le mécanisme de consolidation peut-il transposer dans la comptabilité des entités publiques ? Ce mécanisme peut-il faire naître une personnalité financière et comptable en droit public ?

BIBLIOGRAPHIE SÉLECTIVE

- BRÉCHON-MOULÈNES (C.), « Liberté contractuelle des personnes publiques », *AJDA*, 1998, p. 644.
- BIOY (X.) (dir.), *La personnalité juridique*, PUT, LGDJ, 2013.
- DUFILS (P.), LOPATER (C.), DEYSINE (M.-A.) et BLANDIN (A.-L.), *Memento Comptable*, Mémento Pratique Francis Lefebvre, 2014.
- MICHOUD (L.), *La théorie de la personnalité morale et son application au droit français*, LGDJ, 1906, 1re éd.
- BAYBAUD-TURRILLO (B.) et TELLER (R.), « Droit et comptabilité », *in* B. Colasse (dir.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, 2e éd., Economica, p. 705.
- THÉRON (J.-P.), *Recherches sur la notion d'établissement public*, LGDJ, « BDP », 1976.
- YOLKA (Ph.), « Personnalité publique et patrimoine » *in* Travaux de l'AFDA, *La personnalité publique*, Actes du colloque organisé les 14 et 15 juin 2007 par l'AFDA, Litec, 2007, p. 35.
- ZENATI-CASTAING (F.) et REVET (T.), *Manuel de droit des personnes*, 1re éd., PUF, 2006.

DEUXIÈME AXE

RÉCEPTION PAR LE DROIT DE CONCEPTS COMPTABLES

VALORISATION

[S. BOUSSARD, R. LEBLOND-MASSON]

NORMES JURIDIQUES

- Art. L. 123-18 C. com.
- Art. R. 123-178-1 °C. com.
- Art. L. 123-18 C. com.
- Art. 1895 du Code civil.
- Art. L. 123-20 C. com.

NORMES COMPTABLES

- Art. 321-1 et 321-2 al. 2 PCG.
- Art. 321-10.1 PCG.
- Art. 120-3 PCG.
- IAS 16.
- IAS 32.
- SFAS 157.
- Cadre conceptuel du RNCE.
- Norme n° 5.
- Norme n° 6.

OBSERVATIONS

La notion de valorisation mérite des précisions, car son emploi est parfois galvaudé. Dans son sens commun, la valorisation est « la mise en valeur de quelque chose pour en tirer davantage de ressources » (« Valorisation », *Trésor de la Langue Française informatisé*, http://atilf.atilf.fr). De prime abord, la doctrine publiciste reste globalement fidèle à cette définition, mais la valorisation se présente aussi comme une notion descriptive qui tend à expliquer que la personne publique cherche désormais à tirer profit de sa gestion. La valorisation est donc adossée à la notion d'exploitation et véhicule une dimension essentiellement marchande et économique des biens publics (v. sur ce point, J. Morand-Deviller, « La valorisation économique du domaine public », *in L'unité du droit. Mélanges en hommage à Roland Drago*, Economica, 1996, p. 276), autrement dit une vision utilitariste dans laquelle le commerce administratif et le commerce marchand sont associés et entremêlés.

La notion de valorisation possède, en comptabilité, une définition sensiblement différente : elle est synonyme de celle d'évaluation : la pierre angulaire de la comptabilité (C. Simon, « Valeur et comptabilité », *in* B. Colasse (dir.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, 2e éd., Economica, p. 1415). L'évaluation correspond à l'opération qui consiste à attribuer une valeur monétaire à un actif. Si le droit prône une approche dynamique de la valorisation – notion qui agrège l'ensemble des mécanismes de mise en valeur d'un bien –, la comptabilité véhicule une vision plus statique. Par esprit de synthèse, on peut dire que la valorisation en droit est la mise en valeur, elle est, en comptabilité, l'attribution d'une valeur.

[...]

La comptabilité énonce plusieurs méthodes de valorisation. La principale est celle du coût d'acquisition (ou coût historique), c'est-à-dire que, lors de l'entrée des actifs dans le patrimoine de l'entreprise, ils sont enregistrés, à leur acquisition, pour ceux acquis à titre onéreux, dans des conditions ordinaires (art. L. 123-18 C. com ; art. 321-1 et 321-2 al. 2 PCG). Le coût d'acquisition d'un actif est constitué des éléments suivants : son prix d'achat ; tous les coûts directement attribuables (frais accessoires) ; l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site sur lequel elle est située, dès lors qu'il s'agit d'une dégradation immédiate (Art. R. 123-178-1 °C. com et art. 321-10.1 PCG). Cette méthode d'évaluation est en principe dominée par le **principe du nominalisme** : il consiste à respecter la valeur nominale de la monnaie sans tenir compte des variations de son pouvoir d'achat. Le Code du commerce (art. L. 123-18) et le PCG (art. 321-1) prévoient qu'« à leur date d'entrée dans le patrimoine, les biens acquis à titre onéreux sont enregistrés à leur coût d'acquisition ». Aussi, l'article 1895 du Code civil énonce que « l'obligation qui résulte d'un prêt en argent n'est toujours que de la somme énoncée au contrat. S'il y a eu augmentation ou diminution d'espèces avant l'époque du paiement, le débiteur doit rendre la somme prêtée, et ne doit rendre que cette somme dans les espèces ayant cours au moment du paiement ».

Cependant, trop statique, la méthode du coût historique à la valeur nominale est amenée à évoluer. Certaines règles comptables ont intégré la méthode du **coût historique à la valeur actualisée**. L'enjeu est notamment de prendre en compte l'inflation, due aux variations du niveau général des prix des biens et services, tel fut le cas pour les licences UMTS (v. avis CU CNC n° 2002-B du 9 janvier 2002).

Aussi et surtout, la comptabilité est traversée par un mouvement de fond qui remet en cause ses fondements : **l'approche de la « juste valeur »** (fair value) qui reste un objet très controversé. La juste valeur n'est pas en soi une nouvelle méthode d'évaluation, mais un objectif pour l'évaluation (sur ce point, v. T. Jeanjean, « Juste valeur », *in* B. Colasse (dir.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, 2e éd., *op. cit.*, p. 1025). À ce titre, le FASB assimile la « juste valeur » comme un « un attribut de la valeur » (FASB, 1999). La « juste valeur » est définie en 1982 dans la norme IAS 16 relative aux immobilisations corporelles comme « le montant pour lequel un actif pourrait être échangé entre un acheteur informé et un vendeur informé, ayant la volonté de céder son actif dans des conditions de marché normales ». Cette définition a ensuite évolué au gré des normes comptables : les termes « acheteur » et « vendeur » ont été remplacés par l'expression plus neutre ; la juste valeur, au départ limitée aux seuls actifs, a été entendue aux passifs (IAS 32). Également, la juste valeur est définie dans SFAS 157 comme « le prix qui serait perçu pour vendre un actif, dans une transaction normale intervenant entre les acteurs du marché à la date d'évaluation ».

Il est important de noter que la « juste valeur » est définie en référence à un prix de marché, celui-ci est soit constaté, soit estimé. Il faut aussi noter que

VALORISATION
[S. BOUSSARD, R. LEBLOND-MASSON]

[...] OBSERVATIONS

la définition écarte la valeur d'usage (*valeur in use*) comme fondement de la juste valeur. Cette dernière doit être évaluée indépendamment de l'usage spécifique qui pourrait être fait de l'actif.

Plus amène à assurer l'application des principes de continuité (Art. L. 123-20 C. com) et de prudence (art. 120-3 PCG), la « juste valeur » introduit des éléments de réévaluation et d'anticipation, particulièrement celles tenant à l'évolution du marché. « L'intérêt de cette démarche est qu'elle permet de mettre en évidence la *valeur temps* des actifs et des passifs » (T. Jeanjean, « Juste valeur », *in* B. Colasse (dir.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, 2e éd., *op. cit.*, p. 1030). Bien sûr, au moment de l'inscription, la méthode du coût d'acquisition peut répondre à l'existence de la « juste valeur » dans la mesure où la valeur s'apparente essentiellement à un prix, produit d'une offre et d'une demande. La valeur de marché serait alors constatée. Mais, au moment de la clôture des comptes, l'approche de la « juste valeur » remet surtout en cause la méthode du coût historique parce qu'elle suppose une évaluation évolutive de l'actif et du passif qui consiste à l'attribution d'une valeur estimée par rapport aux évolutions du marché. Des interrogations concernent les méthodes d'estimation et l'approche de la « juste valeur » implique des méthodes hypothétiques et comparatives en fonction de données que SFAS 157 regroupe sous le terme d'*inputs*, hiérarchisé en fonction de leur fiabilité.

➔ *ÉLÉMENTS DE DISCUSSION*

Si la comptabilité publique n'échappe pas totalement à ce mouvement, elle fait malgré tout œuvre de « résistance ». À se référer au cadre conceptuel du RNCE, « la détermination des valeurs d'entrée est fondée sur les règles applicables aux entreprises » (III. 5 du cadre conceptuel du RNCE). Il s'agit essentiellement du coût d'acquisition. Les éléments les plus problématiques concernent les méthodes d'évaluation au moment de la clôture des comptes. Dans ce cadre, peut-on transposer les méthodes en lien avec l'approche de la « juste valeur » ? L'intérêt d'une telle transposition serait de saisir dans le temps la création de valeurs à partir d'un actif, autrement dit de saisir, sur un plan comptable, les mécanismes juridiques de valorisation qui joueraient, en définitive, sur la valeur du bien public lui-même. Cependant, des critiques peuvent être adressées à l'encontre d'une telle approche, sachant que ces critiques possèdent plus de relief dans le contexte du droit public et de la compatibilité publique. La fiabilité de l'évaluation est fréquemment remise en cause. Pour beaucoup d'actifs et de passifs, et encore plus pour certains biens publics, il n'existe pas de marché actif et liquide qui peut être le point d'ancrage à une analyse comparative et hypothétique. En visant la valeur vénale, le cadre conceptuel du RNCE fait une référence à la valeur de marché, mais il intègre aussi la valeur d'usage qui se définit comme « la valeur actuelle des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie ». D'une certaine manière, la valeur d'usage est une manière de prendre en compte la spécificité de certains actifs dont il n'existe pas de référentiels comparables dans le secteur privé.

BIBLIOGRAPHIE SÉLECTIVE

- MORAND-DEVILLER (J.), « La valorisation économique du domaine public », *in L'unité du droit. Mélanges en hommage à Roland Drago*, Economica, 1996, p. 276.
- SIMON (C.), « Valeur et comptabilité », *in* B. Colasse (dir.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, 2e éd., Economica, p. 1415.
- JEANJEAN (T.), « Juste valeur », *in* B. Colasse (dir.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, 2e éd., Economica, p. 1025.

TROISIÈME AXE

RÉCEPTION PAR LA COMPTABILITÉ DE CONCEPTS JURIDIQUES

ANNUALITÉ BUDGÉTAIRE (RÉPERCUSSIONS COMPTABLES)

[J. BÉNÉTEAU]

DISPOSITIFS JURIDIQUES

- O. 14 septembre 1822, art. 1.
- O. 31 mai 1838, art. 2, 3, 4, 5, 12, 30.
- D. 31 mai 1862, art. 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 30, 31, 32, 33.
- O. 2 janvier 1959, 2, 4, 16.
- D. 14 mars 1986.
- LOLF 1er août 2001, art. 1, 6, 8.
- Constitution de 1958, art. 47.

DISPOSITIFS COMPTABLES

- Recueil des normes comptables de l'État.
- Cadre conceptuel.
- Norme 1 (états financiers).
- Norme 13 (engagements à mentionner dans l'annexe).

OBSERVATIONS

Le principe d'annualité budgétaire est une règle cardinale du droit public financier. Comme l'explique M. Bottin, l'annualité apparaît d'abord dans le champ strictement comptable. La production des comptes, par les comptables, devant le juge des comptes est annuelle et définit cette approche de la temporalité que l'on nomme « gestion ». L'annualité budgétaire relève d'une autre logique : celle de la temporalité de l'autorisation. Il s'agit avant tout d'un principe politique.

L'ANNUALITÉ BUDGÉTAIRE EST AVANT TOUT UN PRINCIPE POLITIQUE

Formellement, l'annualité budgétaire se manifeste à travers l'obligation faite au pouvoir de concrétiser annuellement l'autorisation financière. À ce stade, on comprend que l'annualité peut concerner n'importe quel type de régime politique. Cependant, le principe a acquis sa vigueur avec la séparation des pouvoirs et surtout l'apparition d'un Parlement décidé à s'approprier le pouvoir de décision (à défaut du pouvoir d'initiative) financier. Dès lors, l'annualité budgétaire désigne l'obligation faite à l'exécutif d'obtenir annuellement l'autorisation financière du pouvoir législatif. Ce dernier est considéré comme incarnant la possibilité d'exprimer le consentement de l'impôt (Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen, art. 14). Le principe s'inscrit bien dans une forme de protection de la **démocratie financière**. Les lois de finances sont donc aujourd'hui annuelles (art. 47 de la Constitution) et elles manifestent cette prédominance du Parlement sans lequel l'État ne peut entreprendre ni recette, ni dépense.

[...]

On a tendance à étendre la portée de l'annualité budgétaire à la question de **l'antériorité** du vote. Alors que l'annualité apparaît formellement dès la Révolution (C. 1791), l'antériorité est plus tardive. Elle n'acquiert surtout sa pleine valeur qu'avec la rationalisation du parlementarisme et la Constitution de 1958 qui impose le vote de la loi de finances avant le début de l'exercice qu'elle concerne. Elle ne concerne que de manière très partielle les collectivités territoriales qui peuvent voter leur budget jusqu'au 1er avril. On pourrait dire en ce sens que le principe d'antériorité renvoie plus à une forme **d'efficacité de la procédure financière** !

LE CADRE TEMPOREL DE L'ANNUALITÉ BUDGÉTAIRE

L'autorisation, quelle que soit sa forme et sa valeur juridique, ou pour le dire autrement quelle que soit la forme du régime juridique concerné, est associée à un acte juridique. Cet acte juridique (le budget) voit sa validité juridique limitée à une période. Cette temporalité s'appelle l'exercice. Dès lors, la question devient double. D'un côté, il convient de définir cet exercice, cette temporalité au cours de laquelle l'acte budgétaire produit ses effets juridiques. D'un autre côté, il convient d'observer les mécanismes légaux susceptibles de permettre de dépasser l'exercice et ainsi de poser la question de la portée de l'autorisation budgétaire au-delà de l'exercice.

L'annualité budgétaire est le principe en vertu duquel les prévisions d'autorisations budgétaires ne sont valables que pour **un exercice**. L'exercice signifie bien originellement le fait d'exercer une fonction et doit être entendu dans ce sens : l'exercice désigne la période pendant laquelle peut s'exercer la fonction d'ordonnateur. Défini très clairement comme la période d'exécution des services d'un budget (art. 4 D 1862), l'exercice s'étendait alors sur vingt-quatre mois et fut restreint progressivement jusqu'à coïncider avec l'année civile (Art. 1er de la LOLF) d'où la confusion actuelle entre exercice et année d'exécution. L'exercice est l'année d'origine de l'autorisation. Cette technique comptable permet de suivre le déroulement des opérations administratives qui peuvent être longues et complexes. Inversement, il est possible d'opter pour le système de la **gestion** qui, plus réaliste, comptabilise une opération au moment de sa date de réalisation. Dans ce système, on pourrait dire que sont autorisées les opérations qui s'exécutent au cours d'une période délimitée, quelle que soit l'origine de l'autorisation. On confond souvent le système de la gestion qui est un mode de rattachement d'une opération financière à une période et la caisse qui est une technique comptable (elle-même opposée à l'exercice dans le vocabulaire comptable, d'où la confusion vraisemblablement).

Pourtant, la **pluriannualité de l'autorisation** existait juridiquement en matière de dépense dès le début du XXe siècle à travers la notion d'autorisation de programme. Ces dernières ont constitué une forme d'autorisation pluriannuelle jusqu'à la distinction formelle entre autorisation de programme et crédits de paiement de l'ordonnance de 1959. Sous l'emprise de l'Ordonnance organique, des documents d'information contenant des projections pluriannuelles ont été présentés devant le Parlement, mais leur valeur juridique était nulle. Parallèlement, les

ANNUALITÉ BUDGÉTAIRE (RÉPERCUSSIONS COMPTABLES)

[J. BÉNÉTEAU]

[...] OBSERVATIONS

engagements européens formalisés dans les traités (Amsterdam 1997) ont conduit à la présentation d'hypothèses macro-économiques et budgétaires sur trois ans. On note aussi l'introduction des débats d'orientation budgétaire...

Ces différents axes d'expression de la pluriannualité sont repris par la LOLF en 2001. Suite à la révision constitutionnelle du 23 juillet 2008, la Constitution intègre elle aussi une forme de pluriannualité au cœur de son art. 34 avec les lois de programmation des finances publiques qui s'inscrivent au cœur d'une dynamique juridico-financière européenne elle-même pluriannuelle (le pacte de stabilité et de croissance).

LE CADRE MATÉRIEL DE L'ANNUALITÉ BUDGÉTAIRE

Après avoir déterminé les modalités temporelles de rattachement des opérations à l'autorisation, il faut déterminer matériellement ce que sont ces opérations. Le principe d'annualité budgétaire s'adapte mal au caractère pluriannuel de bon nombre d'opérations menées par des personnes morales de droit public. L'embauche d'agents publics, l'émission de dette à moyen terme en sont autant de manifestations et dès lors la question est bien celle de l'inscription de ces engagements dans les états financiers (budgétaire ou comptable). Ici encore la question est double : quel acte inscrire et selon quel protocole ?

Les opérations financières telles que décrites par le droit public financier se décomposent en plusieurs phases. D'un point de vue juridique, on distingue l'engagement, la liquidation, l'ordonnancement et le paiement. Du point de vue de la comptabilité générale on distingue l'engagement, le service fait et le paiement. Selon le type de comptabilité, on aborde différemment la question de l'annualité. La comptabilité générale, qui intègre les droits et obligations et devient de ce fait « patrimoniale », rend-elle mieux compte de ce que sont les perspectives financières des personnes publiques ? En droit budgétaire classique, la LOLF introduit une distinction supplémentaire en distinguant les autorisations d'engagement et les crédits de paiement. Il convient ici de démêler l'écheveau résultant de la cohabitation de ces différents concepts et leur mise en œuvre, par exemple en ce qui concerne la signification des autorisations d'engagement dans la loi de finances au regard, par exemple de leur mode de calcul.

→ *ÉLÉMENTS DE DISCUSSION*

Valeur juridique de l'autorisation annuelle ?

- Le principe d'annualité budgétaire exclut-il par principe les dépenses puriannuelles ? Est-il juridiquement concevable de créer un engagement pluriannuel ?
  - Dette.
  - Dépenses de personnel ?
  - Quelle est la portée de la clause « sous réserve de disponibilité des crédits » ?
- Quel est le régime juridique des autorisations pluriannuelles par nature (AP puis AE) ? La pluriannualité budgétaire entraîne-t-elle des conséquences juridiques ?
  - Autorisations de programme (avant/après 1959).
  - Régime des autorisations d'engagement depuis la LOLF.
  - LPFP.

BIBLIOGRAPHIE SÉLECTIVE

- BENETEAU (J.), *La remise en cause du principe d'annualité budgétaire*, thèse droit public Université Marseille 3, 2008, 556 pages.
- BOTTIN (M.), « Les origines comptables du principe d'annualité budgétaire », *Le temps et le droit*, Actes des Journées internationales d'Histoire du droit, Nice 2000, Nice, Serre Éditeur, 2002, pp. 91-105.
- GILLES (W.), « Les principes budgétaires et comptables publics », LGDJ systèmes, 2009, 248 p.
- KOTT (S.), « Annualité budgétaire », « Annualité comptable », « Exercice », « Gestion », *Dictionnaire historique de la comptabilité*, 2010, PUF.
- MAGNET (J.), « L'annualité budgétaire », *Cahiers de comptabilité publique*, 1989.
- PAIN (J.-L.), « Les techniques de pluriannualité budgétaire en France », *RFFP*, n° 39, 1992.

TROISIÈME AXE

RÉCEPTION PAR LA COMPTABILITÉ DE CONCEPTS JURIDIQUES

AUTORISATION ADMINISTRATIVE

[B. APOLLIS, A. SAKON]

DISPOSITIONS JURIDIQUES

- CE, Sect., 21 nov. 1969, Sieurs Koeberlin : *AJDA*, 1970, p. 160.
- Cons. const., 30 déc. 1982, n° 82-150 DC.
- Art. 3 de la loi du 20 janvier 1995, désormais codifié à l'article L. 3121-2 du Code général des collectivités territoriales.
- Cass. 1re civ., 5 déc. 1995, n° 93-12.096A.
- Art. L. 5125-7, al. 2 C. santé publ.
- Art. L. 3331-1 s. C. santé publ.
- Art. L. 42-3 du CPCE.

DISPOSITIONS COMPTABLES

- Cadre conceptuel du RNCE.
- Norme 5 du RNCE.
- Norme 6 du RNCE.

OBSERVATIONS

REMARQUES PRÉLIMINAIRES

De type unilatéral ou contractuel, l'autorisation administrative est une manifestation de volonté de l'administration, elle est également un instrument de « régulation de l'activité humaine ». Néanmoins, il est impossible de déceler une unité catégorielle de l'autorisation administrative tant elle embrasse des situations diverses et variées : elle sert à encadrer l'exercice d'une activité, économique ou non économique, d'un administré ; elle est l'instrument de réglementation d'un bien public ; elle permet de déléguer une activité ; elle est le moyen d'allouer des ressources.

Pour reprendre les travaux de Ph. Malaurie et de L. Seurot, on peut déterminer une typologie de l'autorisation administrative :

- Les autorisations de police, instrument de réglementation des activités humaines ;
- Les autorisations-allocations, instrument d'attribution d'une ressource ;
- Les autorisations-habilitations, instrument d'une délégation d'une activité.

Le thème qui intéresse les interactions entre le droit public et la comptabilité publique est celui de la « patrimonialisation » des actes administratifs. La patrimonialité touche à deux éléments : la vénalité et la commercialité des actes administratifs.

LA VÉNALITÉ DES ACTES ADMINISTRATIFS

La notion mérite d'être précisée. Elle ne correspond pas à la somme versée qui constitue, d'un point de vue juridique, la contrepartie d'un service rendu,

[...]

c'est-à-dire une taxe ou une redevance selon qu'il y a ou non corrélation avec le coût du service. La vénalité concerne l'hypothèse dans laquelle l'administration tire profit de la délivrance de l'autorisation. La question essentielle porte en effet sur la possibilité, voire l'obligation, de faire payer l'autorisation elle-même, en raison de sa valeur propre, indépendamment de ce qu'elle a pu coûter à l'administration. La vénalité ne peut se concevoir que lorsque l'autorisation confère un avantage, c'est-à-dire lorsque le nombre d'autorisations susceptibles d'être délivrées est limité. En partant de cette définition, il faut convenir que la vénalité concerne essentiellement les autorisations-allocations. Le prix payé ne constitue, à proprement parler, ni une redevance ni une taxe, mais la contrepartie du droit de jouir des avantages que confère l'autorisation.
Pour cela, le montant de la redevance domaniale doit être calculé, non plus en se fondant sur la seule superficie de la surface occupée, comme c'était le cas auparavant, mais en tenant compte « des avantages de toute nature procurés au titulaire de l'autorisation ». On trouve des formules équivalentes ailleurs : les redevances versées en contrepartie des sillons ferroviaires « tiennent compte, lorsque le marché s'y prête, de la valeur économique tirée de l'utilisation du réseau ferré national » et le montant des droits de plantation tient compte des « conditions économiques du marché et des objectifs généraux de gestion du potentiel de production viticole ».

L'enjeu serait de savoir si la comptabilité publique peut appréhender la vénalité des actes administratifs. Évidemment, cette question intéresse directement la comptabilisation des recettes. La comptabilité use essentiellement de trois catégories : produits régaliens, produits d'activité et produit d'actif. La catégorie « produit régalien » n'est opérante en la matière, reste les autres catégories dont l'usage variera en fonction des hypothèses. La redevance domaniale devrait être comptabilisée dans les revenus d'actif.

LA COMMERCIALITÉ DES ACTES ADMINISTRATIFS

La commercialité doit être rapprochée de celle de cessibilité. Dans la conception classique, l'autorisation administrative est aussi frappée par la règle de l'incessibilité. « Littéralement, la cessibilité s'entend de l'aptitude d'une chose à être objet d'une cession, c'est-à-dire d'une transmission ». Dans un contexte administrativiste et selon cette définition, l'acte administratif serait une chose, un bien, entre les mains d'un administré jouissant de la faculté de le transmettre à un tiers. La cessibilité est un mécanisme connu en « droit administratif des obligations », selon l'expression de Waline, particulièrement en matière contractuelle, mais elle est rejetée pour les autorisations administratives avant les réformes législatives, ou très rarement admise (CE, Sect., 21 nov. 1969, Sieurs Koeberlin : *AJDA*, 1970, p. 160 ; v. aussi les concessions aux enchères ou les concessions de chemins de fer), pour la raison qu'elle est en opposition frontale avec le caractère personnel imputé aux autorisations administratives, en plus des obstacles théoriques liés à l'indisponibilité des compétences et de la puissance publique.

AUTORISATION ADMINISTRATIVE

[B. APOLLIS, A. SAKON]

[...] OBSERVATIONS

Autrement dit, dès lors que le pouvoir de police n'est pas négociable, et que l'intérêt général exige un choix *intuitu personae* des titulaires d'autorisations, celles-ci sont personnelles et non cessibles par nature. Doit donc être regardé comme illégal le transfert à titre onéreux d'un acte administratif unilatéral.

Cette position de principe a été relayée par plusieurs commissaires du gouvernement. Ainsi, pour le président Kahn, « il est certain que les autorisations ou permissions données sur le domaine public ont un caractère personnel et qu'elles ne peuvent être transmises par voie de succession non plus d'ailleurs que par aucun autre moyen » (concl. Kahn sur CE, 21 nov. 1969, n° 72.878, *André et Koeberlin*). La jurisprudence reflète également une telle conception. C'est le cas du Conseil constitutionnel qui estime que « les autorisations d'exploiter des services de transports publics réguliers de personnes accordées à des fins d'intérêt général par l'autorité administrative à des entreprises de transport ne sauraient être assimilées à des biens, objets pour leurs titulaires d'un droit de propriété et comme tels garantis, en cas d'expropriation pour utilité publique, par l'article 17 de la Déclaration des droits de l'homme » (Cons. const., 30 déc. 1982, n° 82-150 DC) ; ou encore du Conseil d'État qui considère que le droit d'occupation du domaine public n'est pas un élément de l'actif de l'entreprise occupante (CE, 16 mai 1966, *Ministre des Finances*).

De même, s'agissant des numéros de téléphone, le Conseil d'État décide « qu'il résulte des termes mêmes de l'article L. 34-10 du Code des postes et télécommunications que les préfixes, numéros ou blocs de numéros attribués aux opérateurs ou utilisateurs, qui sont incessibles, ne sont pas la propriété de ces derniers ; que, par suite, et sans que puisse être utilement invoquée la circonstance que la disposition d'un numéro Audiotel serait susceptible d'être prise en compte dans l'évaluation du fonds de commerce de la société qui en est titulaire, le moyen tiré de l'atteinte illégale au droit de propriété est inopérant » (CE, 29 janv. 2003, n° 237618, *Synd. nat. de la télématique*).

Malgré tout, la règle de l'incessibilité des autorisations administratives a largement subi des aménagements. Cette règle étant le principe jurisprudentiel, les dérogations sont le fruit de la volonté du législateur. Effectivement, aux termes de l'article 3 de la loi du 20 janvier 1995, désormais codifié à l'article L. 3121-2 du Code général des collectivités territoriales : « *Le titulaire d'une autorisation de stationnement a la faculté de présenter à titre onéreux un successeur à l'autorité administrative qui a délivré celle-ci.* [...] *Cette faculté est subordonnée à l'exploitation effective et continue pendant une durée de cinq ans de l'autorisation de stationnement à compter de la date de délivrance de celle-ci* [...] ». La cession prévue en matière d'autorisation de stationnement de taxi n'est pas une cession à proprement dit, il s'apparente plutôt à un droit de présentation identique à celui en vigueur pour les titulaires d'un emplacement sur un marché municipal ou d'intérêt national (Cass. 1re civ., 5 déc. 1995, n° 93-12 096) ; pour les titulaires de licences de pharmacie (art. L. 5125-7, al. 2 C. santé publ.) ; ou

encore pour les licences de débits de boissons ou de tabac (art. L. 3331-1 s. C. santé publ.).

La cessibilité des autorisations administratives est aussi admise pour les autorisations domaniales constitutives de droits réels. Les différentes réformes législatives ont en effet ouvert la possibilité de céder ou de transmettre un droit réel. S'agissant du domaine public étatique, l'article L. 2122-7 du Code général de la propriété des personnes publiques, reprenant l'article L. 34-2 du Code du domaine de l'État, pose le cadre juridique du régime de la cessibilité (ou de la transmissibilité) des droits réels. La loi du 12 mai 2009 permet la cession du droit créé par un bail emphytéotique administratif « logements sociaux ». Concernant le bail emphytéotique administratif dit « de valorisation », l'article L. 2341-1 du Code général de la propriété des personnes publiques, issu de l'article 11-1 de la loi n° 2010-853 du 23 juillet 2010, énonce que « les droits résultant du bail ne peuvent être cédés, qu'avec l'agrément de la personne publique propriétaire ». Ensuite, s'agissant du domaine public local, l'article L. 1311 du Code général des collectivités territoriales ouvre la possibilité de céder ou transmettre « les droits et obligations découlant » du bail emphytéotique administratif. Enfin, l'article L. 2122-11 du Code général de la propriété des personnes publiques habilite le titulaire d'un contrat de partenariat à céder son droit réel. Il est aussi nécessaire de mentionner la cession des licences de téléphonie mobile ouverte par l'article 42-3 du CPCE (Sur ce point, v. D. Rapone, « La patrimonialité des actes administratifs en matière de communications électroniques », *RFDA*, 2009, p. 39).

Il reste enfin le cas particulier des quotas à effet de serre qui possède le mécanisme le plus abouti de cession, entendue que celle-ci est totalement libre. Organisée par les articles L. 229-5 à L. 229-18 et R. 229-6 à R. 229-44 du Code de l'environnement, la cession des quotas à effet de serre n'est effectivement pas soumise à la technique de l'agrément. Surtout, les quotas à effet de serre sont les seuls, parmi les autorisations administratives, à bénéficier en droit positif de la qualification de « bien meuble ».

→ *ÉLÉMENTS DE DISCUSSION*

En somme, l'enjeu serait de savoir si la comptabilité publique peut appréhender la vénalité des actes administratifs. Évidemment, cette question intéresse directement la comptabilisation des recettes. La comptabilité use essentiellement de trois catégories : produits régaliens, produits d'activité et produit d'actif. La catégorie « produit régalien » n'est opérante en la matière, reste les autres catégories dont leur usage variera en fonction des hypothèses. La redevance domaniale devrait être comptabilisée dans les revenus d'actif.

Aussi, sous l'égide de la comptabilité, les autorisations administratives peuvent s'apparenter à des actifs. Si, du point de vue du destinataire, cela ne pose aucune difficulté en raison de la cessibilité, cela paraît plus délicat pour l'administration : ce n'est pas elle qui bénéficie de la cession. La question serait de savoir quelles sont les hypothèses dans lesquelles une personne publique est réputée être titulaire d'une autorisation administrative pouvant être qualifiée d'actif valorisable et qui entrerait dans son patrimoine comptable.

AUTORISATION ADMINISTRATIVE

[B. APOLLIS, A. SAKON]

BIBLIOGRAPHIE SÉLECTIVE

- BATAILLER (F.), « Les beati possidentes du droit administratif. Les actes unilatéraux créateurs de privilèges », *RDP* 1965, p. 1051.
- BLANC (G.), « Transfert et cession de contrats administratifs : le déclin des critères subjectifs d'autorisation et de contrôle », *JCP E*, 1999, p. 2050.
- BOSKOVIC (O.), « La patrimonialité des droits. Brèves observations sur une notion fondamentale », *RRJ*, 2005, p. 1783.
- BRENET (F.), « La patrimonialisation des autorisations administratives. Réalités et implications », *DA* 2007, étude 14.
- GAUDEMET (Y.), « La cession des concessions », *LPA*, 22 octobre 1999, p. 5.
- GAUDEMET (Y.), « Les cessions et transmissions », *JCP N*, 1996, p. 1263.
- JEGOUZO (Y.), « Les autorisations administratives vont-elles devenir des biens meubles ? », *AJDA*, 2004, p. 945.
- NOGUELLOU (R.), « La cession de contrat », *RDC*, 2006, p. 966.
- RAPONE (D.), « La patrimonialité des actes administratifs en matière de communications électroniques », *RFDA*, 2009, p. 39.
- REVET (Th.), « Les quotas d'émission de gaz à effet de serre (ou l'atmosphère à la corbeille) ? », *D.*, 2005, p. 2632.
- SAVATIER (R.), « Beati possidentes », *D.H.*, 1937, chron., p. 61.
- SEUROT (L.), *L'autorisation administrative*, thèse Nancy, 2013, 721 p.
- SOLEILHAC (Th.), « Vers une commercialité des autorisations administratives », *AJDA*, 2007, p. 2178.
- VILAR (C.), « Fonds de commerce et marché d'intérêt national », *RTD com.*, 1973, p. 27.
- YOLKA (Ph.), « Patrimonialité des autorisations administratives : les limites d'une évolution », *JCP A*, 2007, n° 2141.

TROISIÈME AXE

RÉCEPTION PAR LA COMPTABILITÉ DE CONCEPTS JURIDIQUES

COMPTABLE PUBLIC

[C. GUILLERMINET, M-L. PONSARD]

DISPOSITIF JURIDIQUE

- Ordonnance du 31 mai 1838.
- Décret du 31 mai 1862.
- Décret du 9 août 1953 sur la responsabilité des comptables publics.
- Décret du 19 juin 1956.
- Ordonnance du 2 janvier 1959.
- Décret du 29 décembre 1962.
- Loi de 1963, art. 60.
- Loi organique du 1er août 2001 : art. 27 à 31.
- Décret du 7 novembre 2012 (GBCP) : art. 13 à 22.

OBSERVATIONS

La LOLF garantit aux comptables publics la tenue et l'établissement des comptes de l'État. Cet être particulier est donc appelé à perdurer dans l'organisation administrative française.
L'article 13 du GBCP donne une définition précise du comptable public : « Les comptables publics sont des agents de droit public ayant, dans les conditions définies par le présent décret, la charge exclusive de manier les fonds et de tenir les comptes des personnes morales mentionnées à l'article 1er ».

L'article 79 du GBCP établit la liste complète des comptables publics de l'État.

Selon l'exposé des motifs du Décret du 9 août 1953, « les comptables publics ont un rôle passif. Ils sont chargés de l'exécution des recettes et des dépenses » sur ordre de l'ordonnateur (qui lui a un rôle actif d'initiative) et de leur traduction dans les comptes de gestion. Même si « leur mission est particulièrement ingrate (...) leur souci essentiel doit être de veiller sur la caisse ». Pour cela, ils doivent effectuer, avant de procéder au paiement, une série de contrôles afin de « s'assurer que les administrateurs agissent à l'intérieur du cadre qui a été défini par le Parlement » (alors que, dans le cadre de sa mission consistant à décider de la réalisation d'une dépense publique, l'ordonnateur doit davantage être préoccupé par une gestion efficace des crédits qu'être « soucieux du respect de la forme) ».
Ainsi, quand l'ordonnateur joue le rôle d'accélérateur en prenant la décision de réaliser une dépense, le comptable agit comme un frein par l'exercice de son contrôle de régularité de l'opération.

[...]

En résumé, le comptable public a classiquement, trois missions majeures :
- une mission juridique : contrôler la régularité des ordonnancements/mandatements ;
- un rôle matériel : manipuler de manière exclusive les crédits publics (paiement/encaissement) ;
- une fonction opérationnelle et comptable : tenir les comptes.

Au cours de ces dernières années, le statut du comptable public, ses missions ainsi que les conditions d'exercice de celui-ci ont considérablement évolué.

UN ACTEUR N'AYANT PLUS LE MONOPOLE DE LA FONCTION COMPTABLE

À l'heure actuelle, de nombreuses entités du secteur public utilisent, pour tenir leurs comptes, un système de comptabilité générale en droits constatés. Héritée du secteur privé, cette méthode de comptabilisation consiste à rattacher les opérations à l'exercice dont elles procèdent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement. Il s'agit donc d'un système de comptabilisation des dettes et des créances. Ainsi, la comptabilité générale donne à voir une image la plus fidèle possible de la situation financière de l'entité concernée. L'inscription s'opère à partir du moment où le comptable acquiert la certitude de sa réalisation attestant par là du caractère informatif de cette comptabilité : quand une information paraît certaine, elle figure en comptabilité.
En comptabilité publique, la constatation du service fait est de la compétence de l'ordonnateur. Celui-ci est donc à l'origine des écritures comptables (liquidation et ordonnancement). C'est lui qui détient l'information utile pour la tenue d'une comptabilité d'exercice que cela soit en amont – comme cela vient d'être dit –, mais aussi en aval de la chaîne de la dépense publique (connaissance des stocks notamment).
Le comptable public n'a donc pas le monopole de la fonction comptable. Celle-ci est désormais partagée avec l'ordonnateur. Cette fonction comptable partagée trouve une traduction sur le terrain avec la mise en place d'outils informatiques communs (utilisation de progiciels de gestion intégrés et d'un *workflow*, comme par exemple Chorus pour l'État), la création des services du contrôle budgétaire et comptable ministériels (SCBCM) qui permettent au comptable public d'être physiquement présent dans les locaux mêmes de l'ordonnateur, le développement de conventions de partenariat avec l'ordonnateur au niveau local, ...

UN ACTEUR RECENTRÉ SUR SON CŒUR DE MÉTIER

N'ayant plus le monopole de la fonction comptable, le comptable public voit sa mission réorientée vers le contrôle de la qualité des comptes publics. En effet, il doit s'assurer que les comptes sont réguliers, sincères et qu'ils donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'organisme concerné. Le comptable public est ainsi le garant de la qualité comptable, le « gardien du temple ». À l'image d'un comptable de droit commun, il a le rôle fondamental de soutenir l'ensemble de l'édifice comptable. Cette mission conforte la mission du comptable en tant que teneur des comptes de l'État et permet, par conséquent, de le recentrer vers son

COMPTABLE PUBLIC
[C. GUILLERMINET, M-L. PONSARD]

[...] OBSERVATIONS

cœur de métier : la comptabilité. Pour autant, la qualité comptable reste une préoccupation traditionnelle du comptable public. En effet, il contrôle depuis toujours la régularité des ordres de dépense et de recette reçus par l'ordonnateur. Pour mettre en œuvre cette mission, le comptable public a dû mettre en place un système de contrôle interne comptable afin d'identifier et de maîtriser les risques de nature à empêcher l'organisme d'atteindre son objectif de qualité comptable. L'ordonnateur, acteur comptable à part entière, devra, au même titre que le comptable public, s'assurer de la qualité de ses propres opérations.

DES CONTRÔLES RÉNOVÉS

Avec l'émergence d'une fonction comptable partagée, le contrôle exhaustif automatique et a priori de régularité réalisé par le comptable public sur les ordonnancements s'est vite révélé inadapté à la nouvelle logique de performance en vogue dans l'ensemble du secteur public. Ce n'est pas tant le principe d'un contrôle qui pose problème, mais davantage son inadaptation aux nouvelles règles budgétaires et comptables. Dans cet exercice, le comptable public doit donc pouvoir proportionner son contrôle à l'importance des risques et des enjeux et personnaliser celui-ci en tenant compte des bonnes pratiques des ordonnateurs (mises en avant par le contrôle interne). Le contrôle hiérarchisé de la dépense est un contrôle sélectif qui permet au comptable de moduler l'intensité, la périodicité et le périmètre de son office au regard du montant ou de l'enjeu de l'opération. Le contrôle allégé en partenariat va plus loin. En effet, après que le comptable se soit assuré des bonnes pratiques de l'ordonnateur (notamment la mise en place d'un contrôle interne comptable efficace), il se contentera de vérifier *a posteriori* que l'ordonnateur continue à mettre en œuvre les procédures telles qu'il les a certifiées. Ces contrôles ont reçu une assise réglementaire par l'article 42 du GBCP.

➔ *ÉLÉMENTS DE DISCUSSION*

- Quel est le critère du denier (crédit) public ?
- La fonction du comptable public est-elle spécifique ?
- L'évolution de la fonction du comptable public accentue-t-elle ou réduit-elle sa spécificité ?
- Le statut particulier du comptable public est-il un élément déterminant de distinction entre comptabilité publique et comptabilité privée ?

BIBLIOGRAPHIE SÉLECTIVE

- AKHOUNE (F.), Le statut du comptable en droit public financier, Paris, LGDJ, Coll. « Bibliothèque de finances publiques et de fiscalité », tome 49, 2008, 466 p.
- BASSERES (J.), « L'avenir du régime de responsabilité personnelle et pécuniaire (RPP) des comptables publics : le point de vue du Directeur général de la Comptabilité publique », *La Revue du Trésor*, nos 3-4, mars-avril 2006, pp. 174-176.
- BENOIT (P.), La responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics, Thèse pour le doctorat en droit, Université de Strasbourg, 1967, 295 p.
- BOURREL (R.), « Quand le Conseil d'État rappelle les principes fondamentaux de la responsabilité des comptables publics… », *La Semaine juridique – administrations et collectivités territoriales*, 3 mars 2014, pp. 31-33.
- BURCKEL (V.), CREMIERS (C. de), *Histoire de la comptabilité publique*, Paris, Economica, Coll. « Poche Finances publiques », 1997, 112 p.
- DAMAREY (S.), « Chronique juridique : le comptable public ne saurait se faire juge de la légalité Cartographie d'une jurisprudence fluctuante », *Gestion & Finances publiques*, n° 10, octobre 2012, pp. 12-21.
- DAMAREY (S.), « L'évolution du régime de responsabilité des comptables publics », Gestion & Finances publiques, n° 7, juillet 2013, pp. 38-44.
- DESCHEEMAEKER (C.), La Cour des comptes, Paris, La documentation française, Coll. « Les études de la documentation Française », 2005, 205 p.
- DEVAUX (G.), La Comptabilité publique, tome Ier, Les Principes, Paris, PUF, 1957, 247 p.
- GUILLERMINET (C.), « La nouvelle fonction comptable de l'État ou le devenir du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables publics », Gestion & Finances publiques, n° 5, mai 2010, pp. 328-331.
- MAGNET (J.), Les comptables publics, LGDJ, Coll. « Systèmes », 1995, 151 p.

TROISIÈME AXE

RÉCEPTION PAR LA COMPTABILITÉ DE CONCEPTS JURIDIQUES

DROIT ADMINISTRATIF ET ACTION PUBLIQUE

[P. BRUNET]

OBSERVATIONS

LA SPÉCIFICITÉ DE L'ACTION ADMINISTRATIVE

S'intéresser à la spécificité de l'État, c'est explorer un ensemble vaste de théories juridiques dont le point commun est de rendre compte d'une certaine étaticité (*Staatlichkeit*, v. sur ce point, O. Beaud, *La puissance de l'État*, PUF, coll. « Leviathan », p. 139), de circonscrire un noyau dur au-delà duquel l'État perdrait son essence, de définir une particularité qui distingue fondamentalement les personnes publiques des personnes privées.

Malgré tout, il serait vain de retracer l'ensemble des propositions théoriques au fondement de la construction juridique de l'État. Il est préférable d'évoquer les principales, les plus structurantes de la pensée juridique. « Né d'un miracle » (P. Weil et D. Pouyaud, *Le droit administratif*, 20e éd., PUF, p. 5), la définition du droit administratif est quelque peu mystérieuse. On ne peut que s'aligner sur les propos du Professeur Chapus lorsqu'il écrit « que le droit administratif a la particularité d'être [toujours] à la recherche d'une définition » (R. Chapus, Droit administratif général, t. I, 15e éd., Montchrestien, 2001, n° 4), puisqu'aucune n'a véritablement reçu un assentiment général et définitif. Il reste que l'ensemble des définitions partage un point commun : la volonté de traduire la spécificité de l'action administrative. Ce souci est présent chez les premiers casuistes du droit administratif et se prolonge dans les premières grandes théories du début du XXe siècle, « âge d'or du droit administratif ».

De Gerando, un des pères du droit administratif, écrit en 1829 que cette discipline « a pour objet les règles qui régissent les rapports réciproques entre l'administration et les administrés » et qu'il résulte des « lois spéciales » (*Institutes*, 1829, p. 63). Dès les premières tentatives de définitions, l'idée que les rapports, l'administration et l'administré, ne peuvent pas être assimilés à ceux existants entre les particuliers est déjà très prégnante. L'articulation originelle de l'action administrative autour du concept de police a joué un rôle extrêmement structurant dans le développement du droit administratif (J.-L. Mestre, *Introduction historique au droit administratif français*, PUF, 1985). Dans l'esprit des administrativistes du XIXe siècle, les prérogatives étatiques, frappées par le principe de l'unilarité, présentent une originalité irréductible qui n'aurait pas d'équivalent dans la sphère privée. La prérogative administrative est, pour reprendre la formule de Bonnin, une prérogative « dirigeante par nature » et « réprimante par essence » (C.-J. Bonnin, *Principes d'administration publique*, t. III, 3e éd., 1812, p. 365-366, cité par G. Bigot, « L'exorbitance dans la formation historique du droit administratif », *in L'exorbitance du droit administratif en question(s)*, F. Melleray (dir.), LGDJ, 2003, p. 42, note n° 51).

L'absence de comparabilité entre les rapports juridiques administratifs et ceux en droit privé devient presque un principe axiomatique de la construction du droit administratif. De là découle l'idée que la spécificité de l'action de l'administration implique un droit spécifique appliqué par un juge spécifique. L'arrêt *Blanco* met particulièrement en avant que le droit applicable aux activités administratives des personnes publiques ne saurait être celui du Code

[...]

civil, conçu pour régler les rapports juridiques entre les personnes privées, et qu'il faut appliquer aux activités précitées un droit conciliant les droits privés et les impératifs de l'intérêt général, but de tout service public, en un mot un droit spécifique à l'action administrative. Il faut néanmoins distinguer le droit administratif et le droit de l'administration : la totalité des règles juridiques applicables aux diverses activités administratives ne comprend pas que des règles distinctes au droit privé puisque le juge administratif ou le législateur peuvent décider de soumettre certains aspects de l'action administrative au droit privé avec la compétence du juge judiciaire. C'est pourquoi la distinction entre droit de l'administration et droit administratif met en lumière la vocation idéologique du droit administratif : **embrasser, structurer et construire la spécificité de l'action administrative**.

Fruit d'une longue maturation doctrinale et jurisprudentielle tout au long du XXe siècle, le droit administratif se définit comme suit : il est un corpus « de règles spéciales distinctes du droit privé, appliquées à une partie de l'action administrative » (Y. Gaudemet, *Traité de droit administratif*, 16e éd., LGDJ, 2001, n° 26). Le droit administratif est défini tantôt comme un droit spécial (J. Moreau), tantôt comme un droit dérogatoire (Vedel et P. Delvolvé). Le hiatus est que le droit administratif est présenté en opposition au droit privé. Dès lors, il est préférable de retenir la définition de F.-P. Bénoit selon laquelle « le droit administratif est le droit commun de l'action administrative ». La définition proposée par Bénoit « a le mérite d'émanciper, en quelque sorte, le droit administratif par rapport au droit civil. Il ne faut pas définir le premier dans son contenu par rapport au second, mais admettre que les exigences de l'organisation et du fonctionnement des services publics ont généré un droit spécifique et que l'on a trop tendance à comparer, surtout pour l'opposer, au droit civil » [J.-F. Lachaume, « La définition du droit administratif », *in* P. Gonod, F. Melleray et Ph. Yolka (dir.), *Traité de droit administratif*, t. I, Dalloz, 2011, p. 113].

Pour parler du droit administratif, les qualificatifs ne manquent pas – autonome, dérogatoire, spécial, original –, mais celui de spécifique paraît plus approprié. Mais, pour comprendre la spécificité du droit administratif et de l'action administrative, il faut reprendre les termes du *Grand Larousse de la langue française*, spécifique est ce qui « est propre à une espèce, à une chose, à l'exclusion de toute autre ». C'est dire, à partir de cette définition, que le droit administratif possède ses propres caractéristiques qui « ne peuvent se rattacher à autre chose » (*ibid.*). C'est dire aussi que rejeter l'opposition entre le droit civil et le droit administratif ne signifie pas un cloisonnement de ces deux matières ni une absence de comparaison. Le droit administratif et le droit civil partagent souvent des règles, principes ou concepts communs.

La question est l'identification de la spécificité de l'action administrative. « Spécifier la spécificité » de l'action administrative suppose de comprendre ses justifications et de saisir son contenu.

DROIT ADMINISTRATIF ET ACTION PUBLIQUE

[P. BRUNET]

[...] OBSERVATIONS

LES JUSTIFICATIONS DE LA SPÉCIFICITÉ

La raison d'être du droit administratif et les fondements de la spécificité de l'action administrative ont suscité de nombreux débats doctrinaux, de nombreuses joutes théoriques qui ont animé et divisé la doctrine publiciste. Le questionnement portait sur le point de savoir si la spécificité du droit administratif tient aux moyens de puissance publique dont l'administration dispose pour l'accomplissement de ses missions et qui lui permettent d'assurer la primauté de l'intérêt général sur les intérêts privés, ou si cette spécificité se justifie par les seules exigences des services publics. Autrement dit, il s'agit de la fameuse querelle entre l'école des moyens (puissance publique) et l'école des fins (service public) (v. sur ce point, R. Chapus, « Le service public et la puissance publique », *RDP*, 1968, p. 235 ; P. Amselek, « Le service public et la puissance publique. Réflexions autour d'une étude récente », AJDA, 1968, p. 492).

Ces débats sont depuis largement dépassés, ils sont représentatifs d'une période pendant laquelle la doctrine cherchait à caractériser un critère unique du droit administratif. L'opposition puissance publique-service public a perdu de sa pertinence tout simplement parce qu'il est vain, en raison des évolutions du droit positif, de les opposer. Le droit administratif illustre souvent une combinaison des deux critères. Par exemple, lorsqu'une activité est gérée par une personne privée, elle reçoit le label de service public en raison de sa finalité d'intérêt général et de la présence de prérogatives de puissance publique (CE, sect., 22 fév. 2007, APREI). Aussi, le juge sollicite l'un et l'autre au gré des solutions jurisprudentielles. La gestion du domaine public est définie en référence à la puissance publique alors que la notion contrat administratif est construite en partie sur les fondations du service public. Il reste que ces critères ont, dans certaines hypothèses, perdu une valeur explicative : le service public, par exemple, n'inclut pas nécessairement la compétence du juge administratif et un régime juridique spécifique lorsque son caractère est industriel et commercial.

Pour dépasser l'opposition entre la puissance publique et le service public, Rivero a parfaitement montré que la spécificité du droit administratif n'était pas univoque, mais comportait deux aspects très différents tout en possédant un fondement commun : la satisfaction de l'intérêt général. Selon l'auteur, les normes de droit administratif sont spécifiques eu égard aux dérogations au droit privé « qu'exige l'intérêt public, soit dans le sens d'une majoration, au profit des personnes publiques, des droits reconnus aux particuliers dans leurs relations, soit dans le sens d'une réduction de ces droits » au détriment de ces personnes publiques (J. Rivero, « Existe-t-il un critère du droit administratif ? », *RDP*, 1953, p. 279).

LE CONTENU DE LA SPÉCIFICITÉ

« Poursuivre l'intérêt général (ou ses synonymes : l'intérêt public, l'utilité publique) est le but unique et le motif fondamental de l'activité administrative » (D. Truchet, *Droit administratif*, 3e éd., PUF, coll. Thémis Droit, 2010, p. 70). L'intérêt général transcende les

intérêts privés et s'impose à eux, en conséquence de quoi sa satisfaction est de nature à justifier le recours à un droit spécifique qu'est le droit administratif.

L'intérêt général est donc le dénominateur commun de l'action administrative en raison des liens forts qu'il entretient avec la puissance publique et le service public.

La construction de la spécificité de l'action administrative repose essentiellement sur une approche substantialiste qui associe la puissance publique à l'idée d'exorbitance, révélatrice de « l'essence même du phénomène administratif » (J. Chevallier, « Le droit administratif, droit de privilège ? », *Pouvoirs*, 1988, p. 57, spéc. p. 59), et présente le *contenu* l'intervention de l'administration « comme spécial, exorbitant, dérogatoire au droit commun » (N. Chifflot, « Les prérogatives de puissance publique. Une proposition de définition », *in Les Travaux de l'AFDA*, « La puissance publique », LexisNexis, 2011, p. 179). L'exorbitance est « ce qui est excessif, ce qui dépasse la mesure, la mesure ordinaire » (É. Saillant, *L'exorbitance en droit public*, Dalloz, « NBT », 2010, p. 22). En somme, l'exorbitance s'inscrit dans une perspective « différentialiste » (J.-B. Auby, « À propos de la notion d'exorbitance en droit administratif », *in* F. Melleray (dir.), *L'exorbitance du droit administratif en question(s)*, LGDJ, 2004) par rapport au droit privé.

À côté de la puissance publique, le service public implique aussi un régime exorbitant et imprime des particularités à un ensemble de catégories, notions ou de concepts, tels que la propriété, la responsabilité et le contrat. À ce titre, la propriété est propre au droit privé comme au droit administratif, la propriété publique et la propriété privée sont ainsi les deux genres d'une même espèce : le concept général de propriété. De même, le contrat de droit privé et le contrat administratif sont les deux déclinaisons d'une institution commune. L'administrativité du contrat implique des éléments de spécificité qui soit accroissent les pouvoirs de l'administration – modification et résiliations unilatérales du contrat –, soit restreignent la liberté contractuelle des personnes publiques – obligation de mise en concurrence. En somme, la transposition d'un concept dans le droit administratif s'accompagne d'une modification de ce concept afin d'épouser la spécificité de l'action administrative.

➔ *ÉLÉMENTS DE DISCUSSION*

Dans la perspective des interactions entre la comptabilité publique et le droit public, la spécificité de l'action administrative suscite de nombreuses questions : quels sont les éléments d'identification de la spécificité de l'action administrative ? Au même titre qu'il existe un lien entre spécificité du droit administratif et spécificité de l'action administrative, doit-on établir un lien entre comptabilité publique et spécificité de l'action administrative ?

Toutes ces questions doivent être comprises à la lumière de l'article 30 de la LOLF 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

DROIT ADMINISTRATIF ET ACTION PUBLIQUE

[P. BRUNET]

[...] OBSERVATIONS

action. L'enjeu est d'élaborer des normes comptables matériellement distinctes des normes privées qui tiennent compte de la spécificité de l'action administrative. »

BIBLIOGRAPHIE SÉLECTIVE

- AMSELEK (P.), « Le service public et la puissance publique. Réflexions autour d'une étude récente », *AJDA*, 1968, p. 492.
- AUBY (J.-B.), « À propos de la notion d'exorbitance en droit administratif », *in* F. Melleray (dir.), *L'exorbitance du droit administratif en question(s)*, LGDJ, 2004.
- BEAUD (O.), *La puissance de l'État*, PUF, coll. « Leviathan ».
- CHAPUS (R.), « Le service public et la puissance publique », *RDP*, 1968, p. 235.
- CHEVALLIER (J.), « Le droit administratif, droit de privilège ? », *Pouvoirs*, 1988, p. 57.
- CHIFFLOT (N.), « Les prérogatives de puissance publique. Une proposition de définition », *in* Les Travaux de l'AFDA, *La puissance publique*, LexisNexis, 2011, p. 179.
- LACHAUME (J.-F.), « La définition du droit administratif », *in* P. Gonod, F. Melleray et Ph. Yolka (dir.), *Traité de droit administratif*, t. I, Dalloz, 2011, p. 113.
- SAILLANT (E.), *L'exorbitance en droit public*, Dalloz, « NBT », 2010.

TROISIÈME AXE

RÉCEPTION PAR LA COMPTABILITÉ DE CONCEPTS JURIDIQUES

LIBRE ADMINISTRATION DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES

[J. DOMENACH, B. LEBECQ, M. RISKWAIT]

DISPOSITIF JURIDIQUE

- Constitution de 1946, art. 87. Constitution de 1958, art. 72, 72-1, 72-2, 72-3 et 72-4.
- Lois : Loi n° 80-10 du 10 janvier 1980 portant aménagement de la fiscalité directe locale. CGI, art. 1636 B sexies. Loi n° 82-213 du 2 mars 1982 relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions et loi n° 83-08 du 7 janvier 1983 relative à la répartition des compétences entre les communes, les départements et les régions de l'État. Loi organique n° 2004-758 du 29 juillet 2004 relative à l'autonomie financière des collectivités territoriales
- Sur l'atteinte aux ressources fiscales : Décis. n° 90-277 DC du 25/07/1990, Décis. n° 98-405 DC du 29/12/1998, LF 1999, cons. 50 à propos de la taxe professionnelle. Sur l'absence d'autonomie fiscale : Cons. const., Décis. n° 2009-599 DC du 29/12/2009, cons. 64. Sur la pérennité des compensations de transfert de charges : Cons. const., Décis. n° 2003-489 DC du 29/12/2003, cons. 23.

DISPOSITIF COMPTABLE

CONSOLIDATION

- Engagement : RNCE norme 13.
- Contrôle (co-gestion) : RNCE normes 5 et 6.
- Ressource/Recette : détermination de la part des ressources propres RNCE norme 3 et 4.

OBSERVATIONS

Le concept de libre administration des collectivités territoriales posé par l'article 72 de la Constitution de 1958 et réaffirmé lors de la révision constitutionnelle du 28 mars 2003 précise que « les collectivités territoriales de la République (...) s'administrent librement par des conseils élus et disposent d'un pouvoir réglementaire pour l'exercice de leurs compétences ». On évoque un millefeuille territorial pour désigner cet enchevêtrement de personnes morales de droit public. Véritable serpent de mer de la réforme de l'État, ces différentes strates semblent impossibles à simplifier.

Ce principe à valeur constitutionnelle implique, qu'au-delà de la personnalité juridique, les organes de décision soient indépendants (ce qui est garanti par leur mode de désignation : l'élection) et qu'ils disposent de pouvoirs propres (les compétences déterminées par les lois de décentralisation). Dès lors, la question devient celle de l'autonomie financière dont l'incidence est évidente sur l'effectivité du principe général de libre administration. L'autonomie financière ne s'apprécie pas de la même manière selon qu'il s'agit de recette ou de dépense.

AUTONOMIE FINANCIÈRE EN MATIÈRE DE RESSOURCES

La règle fiscale relève de la compétence du législateur (art. 34 de la Constitution). Ainsi, la loi détermine « l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ». Cela étant dit, deux évolutions doivent être observées.

La première évolution tend à restreindre le pouvoir du législateur puisque le Conseil constitutionnel exprime clairement que « les règles posées par la

[...]

loi ne sauraient avoir pour effet de restreindre les ressources fiscales des collectivités territoriales au point d'entraver leur libre administration». À ce jour, dans la mesure où le Conseil d'État procède à une appréciation globale de la situation financière de la collectivité concernée, il n'a jamais censuré une atteinte portée par la loi nationale aux recettes fiscales des collectivités territoriales (réforme de la taxe professionnelle par exemple).

La loi organique du 29 juillet 2004 apporte une garantie relative en fixant un niveau minimum de ressources propres au regard d'un taux de référence établie en 2003. Si le principe est de maintenir une part déterminante de ressources fiscales, l'application est sujette à caution dans la mesure où ces ressources fiscales restent en partie définies par le législateur national. D'autre part, il faut ici questionner le traitement «comptable» de certaines dotations, par exemple la compensation d'exonérations d'impôts pour envisager leur traitement dans le ratio.

La seconde évolution permet aux collectivités territoriales de disposer d'une compétence relative en matière fiscale. Elles peuvent ainsi fixer et faire évoluer (dans un cadre défini par la loi) le taux des impôts dits locaux depuis 1980, ce pouvoir est maintenant reconnu par la Constitution dont l'article 72-2 dispose depuis 2003 que la loi peut autoriser les collectivités territoriales à fixer l'assiette et le taux dans les limites qu'elle (la loi) détermine. Mais l'application de l'article 72-2 reste limitée par l'article 34 et le Conseil constitutionnel a clairement exprimé qu'il n'existait pas d'autonomie fiscale des collectivités territoriales.

AUTONOMIE FINANCIÈRE EN MATIÈRE DE DÉPENSE

Les lois de décentralisation de 1982 ont accru les compétences des collectivités territoriales en leur en transférant certaines exercées originellement par l'État (logement social, formation professionnelle...). Ce mouvement s'est accompagné du transfert de ressources fiscales et/ou de dotations. De nouveaux transferts sont intervenus, à la suite de la révision de la Constitution du 29 juillet 2003 (la gestion du revenu minimum d'insertion aux départements) ou de la loi du 13 août 2004 relative aux libertés et responsabilités locales (gestion des personnels techniques, ouvriers et de service de l'éducation nationale, la gestion du patrimoine culturel, une grande partie du réseau routier). Il faut noter qu'à côté des transferts obligatoires s'ajoutent des transferts facultatifs à la demande de la collectivité. Ces transferts peuvent aboutir à une cogestion entre collectivités (de bien ou de service) qui nécessitera des aménagements comptables (inscription à l'actif, consolidation des comptes).

Au-delà de la question de la nature des ressources transférées (dotation, subvention, fiscalité) le débat porte sur l'évaluation des moyens transférés et sur leur pérennité.

En premier lieu, le législateur a prévu que tout accroissement de charges résultant des transferts de compétences effectués entre l'État et les collectivités territoriales devait être accompagné du transfert concomitant des ressources nécessaires à l'exercice normal de ces compétences (CGCT, art. L. 1614-1). La règle a été reprise dans la Constitution en 2003 : la compensation doit être intégrale et concomitante.

LIBRE ADMINISTRATION DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES

[J. DOMENACH, B. LEBECQ, M. RISKWAIT]

[...] OBSERVATIONS

En deuxième lieu, les mécanismes permettant de garantir le respect de la compensation sont précisés dans le CGCT. Il s'agit non seulement de contrôler la compensation, mais de s'assurer de son évolution. Une instance consultative : la commission consultative sur l'évaluation des charges (CCEC) a été créée au moment de la vague de la décentralisation des années 1980 (loi n° 83-8 du 7/01/1983, art. 94). Il s'agit d'une formation restreinte du comité des finances locales (CGCT, art. 1211-4-1) qui devrait être supprimé lors de l'installation du Conseil national d'évaluation des normes.
Le caractère évolutif de la compensation résulte de la nécessité de prendre en compte les évolutions intrinsèques aux compétences exercées. La loi du 13 août 2004 (art. 119 à 121) a posé quelques règles pour assurer que la compensation puisse s'effectuer dans les meilleures conditions (moyenne des dépenses constatées précédant le transfert des compétences; compensation des diminutions de ressources).

➔ *ÉLÉMENTS DE DISCUSSION*

Quelle est l'incidence de la technique budgétaire utilisée ?
La technique budgétaire utilisée pour assurer la libre administration relève soit de la dotation, soit de la subvention, soit du transfert de fiscalité. Dans ce dernier cas, il faut encore distinguer la possibilité de procéder par prélèvements sur recette. (**Ressource**).

Quelle est l'incidence de la formalisation du cadre général de ces transferts financiers ?
L'État encadre le montant global de transferts financiers à destination des collectivités territoriales. Il peut s'agir d'un « pacte de stabilité » (Gouvernement Juppé), d'un pacte de stabilité et de croissance (Gouvernement Jospin), d'un contrat de stabilité (Gouvernement Fillon), ou d'un pacte de confiance et de responsabilité (Gouvernement Ayrault). Quelle est la forme juridique de ce document et quelles en sont les conséquences ?
Les lois de programmation des finances publiques opèrent de même un encadrement de l'évolution de la norme de dépense dans un cadre pluriannuel. (**Engagement**).

Quelle est l'incidence de la cogestion d'un bien ou d'un service ?
Une personne morale de droit public peut souhaiter conserver un bien dont elle a transféré le contrôle à l'actif de son bilan en dépit de la perte manifeste du contrôle sur ce bien.

Le mille-feuille local
La comptabilité invite à dépasser le cadre juridique du millefeuille territorial via la notion de consolidation des comptes. Ce concept permet-il d'aller vers une forme de « personnalité comptable » ou de « personnalité financière » qui, à l'image de ce que l'on constate en droit fiscal avec l'imposition au niveau du groupe (art. 223 CGI) ou en droit social avec la notion de comité de groupe (art. L439-1 code du travail) ?

BIBLIOGRAPHIE SÉLECTIVE

- MICHEL (B.), *Finances locales*, LGDJ, 2013, 320 p.
- MATTHIEU (C.), *Finances locales*, Mémento Dalloz, 2011, 244 p.
- PICARD (J.-F.), *Finances locales*, Manuel Lexis Nexis, 2013, 484 p.
- FABRICE (R.), *Finances locales*, La documentation française, 2013, 234 p.
- Cour des comptes, *Les finances publiques locales, rapport public thématique*, la documentation française, annuel, 450 p.
- Revue française de finances publiques, *L'autonomie financière des collectivités financières en Europe*, n° 121, 2013.
- OLIVA (E.), « Les principes de la libre administration et d'autonomie financière », *RFFP*, n° 119, p. 49 s.

TROISIÈME AXE

RÉCEPTION PAR LA COMPTABILITÉ DE CONCEPTS JURIDIQUES

OBLIGATION

[B. APOLLIS, S. BOUSSARD, A. CAMUS]

DISPOSITIONS JURIDIQUES

- Code civil (livre II).
- Art. 2321 C. civ.
- Art. 2322 C. civ.
- Préambule de la Constitution.

DISPOSITIONS COMPTABLES

- Art. 448/80 du PCG.
- Directive 2006/46/CE.
- Art. L. 225-35 C. com.

OBSERVATIONS

La notion d'obligation occupe une place centrale en comptabilité publique, en raison de son lien avec l'engagement comptable : « *L'engagement est l'acte juridique par lequel une personne morale relevant de la comptabilité publique crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle il résultera une dépense. L'engagement respecte l'objet et les limites de l'autorisation budgétaire* ». Selon l'article 448/80 du PCG, les comptes d'engagements enregistrent des droits et obligations susceptibles de modifier le montant ou la consistance du patrimoine de l'entreprise. Les effets des droits et obligations ou la consistance du patrimoine sont subordonnés à la réalisation de conditions ou d'opérations ultérieures. La comptabilité distingue différents types d'engagements : engagements de garantie; engagements réciproques; créances et dettes assorties de garantie; engagements pris en matière de pensions et obligations similaires.

Une des grandes problématiques qui traversent la comptabilité publique et qui touchent spécifiquement aux rapports entre le droit et la comptabilité est de savoir quelles sont les obligations juridiques qui engendrent des engagements comptables. Pour cadrer les débats, il faut rappeler quelques éléments de définition.

À titre liminaire, il faut rappeler les différents types d'engagement :

- *Engagement réciproque en comptabilité.* Les engagements réciproques sont des engagements qui découlent des contrats que les entreprises sont appelées à souscrire.

[...]

- *Engagement de garantie.* Ils sont des engagements donnés par une entreprise pour garantir un créancier contre la défaillance éventuelle de son débiteur, ou ils sont des engagements reçus par une entreprise pour la garantir en cas d'insolvabilité d'un tiers ou en cas de mise en cause de la responsabilité d'un tiers.
- *Créances et dettes assorties de garantie.* Ce sont d'une part, les dettes pour lesquelles l'entreprise a dû accorder elle-même une garantie et les dettes contractées à l'égard des créanciers bénéficiant d'un privilège ; d'autre part, les créances pour lesquelles l'entreprise a obtenu une sûreté réelle ou personnelle par le débiteur ou par un tiers.
- *Engagement pris en matière de pensions et obligations similaires.* Ce sont des engagements pris en matière de pensions, de compléments de retraite et indemnités assimilées en faveur du personnel ou des dirigeants.

Remarques :
À l'évidence, la comptabilité privée embrasse la définition civiliste de l'obligation, celle qui naît d'un rapport juridique *stricto sensu* de type « obligationnel », *i.e.* contrat, garantie, sûreté personnelle (*quid* des sûretés réelles ?).

LE CONCEPT D'OBLIGATION EN DROIT
L'obligation, du latin *obligatio*, est un rapport juridique fondamental, il est celui qui unit le débiteur à son créancier. Ce rapport consiste, pour le débiteur, à être tenu de fournir au créancier une prestation, de lui faire bénéficier, dans un sens large, de son fait ou de son abstention. Il peut aussi être qualifié de « dette », encore que ce mot désigne souvent, plus particulièrement, les obligations de somme d'argent.

« L'obligation est la forme juridique que prend l'échange. La prestation qu'une personne s'oblige à effectuer au profit d'une autre peut être la remise d'un bien ou l'accomplissement d'un service » (F. Zenati-Castaing et Th. Revet, *Cours de droit civil – Obligations – Régime*, 1re éd., PUF, « Droit fondamental », 2013, p. 17). En partant de cette esquisse de définition, on comprend que l'obligation est au cœur d'un rapport juridique entre des sujets de droit. À la rigueur, l'obligation est la facette passive du rapport juridique dont la facette active est la créance.

La doctrine privatiste « classique » s'appuie sur ces définitions pour distinguer, trois grandes sources d'obligations : les contrats et quasi-contrats, les délits et quasi-délits. Une tendance doctrinale et jurisprudence plus récente a aussi consacré l'engagement unilatéral comme source d'obligations.

LE CONCEPT D'OBLIGATION EN DROIT PUBLIC
Il s'agit aussi d'un concept central et fondateur du droit public selon le Professeur J. Chevallier (J. Chevallier, "l'obligation en droit public", *APD*, 2000, p. 179). Mais il aurait deux manières d'appréhender l'obligation en droit public :
- l'obligation juridique n'est que la norme elle-même (Kelsen) : ordre de contrainte ;
- l'obligation comme lien juridique (*vinculum juris* existant entre deux personnes dotées d'une personnalité juridique), approche qui rejoint celle existante en droit privé.

OBLIGATION

[B. APOLLIS, S. BOUSSARD, A. CAMUS]

[...] OBSERVATIONS

→ *ÉLÉMENTS DE DISCUSSION*

En raison de sa trop grande généralité, la première définition de l'obligation ne peut pas être retenue. Même largement inspirée par le droit civil, la seconde définition semble être plus opérante. Il reste que le choix d'une telle définition est confronté à la question de sa transposition en droit public. En effet, une telle transposition suscite de nombreuses questions :
– Quelles sont les obligations juridiques en droit public qui engendrent des engagements comptables ?
– Quels sont les actes juridiques qui font naître des obligations juridiques et, par extension, des engagements comptables ?
– Un rapport juridique de type « obligationnel », engendrant des engagements comptables, peut-il naître d'une norme générale (loi ou acte réglementaire) ?

Les différentes réponses apportées à ces questions éclaireront la spécificité du droit public et celle de la comptabilité publique.

QUELLES SONT LES OBLIGATIONS JURIDIQUES EN DROIT PUBLIC QUI ENGENDRENT DES ENGAGEMENTS COMPTABLES ?

Calqué sur le modèle du droit privé et de la comptabilité privée, il existe, en droit public, différentes obligations juridiques qui engendre des engagements comptables : celles qui naissent des contrats de droit privé ou de droit public et celles qui sont issues de la mise en jeu de la responsabilité administrative. Il reste une hypothèse qui pose question : les engagements unilatéraux. En d'autres termes, est-ce qu'un acte unilatéral peut-il engendrer des obligations qui pèsent sur une personne publique ?

QUELS SONT LES ACTES JURIDIQUES QUI FONT NAÎTRE DES OBLIGATIONS JURIDIQUES ET, PAR EXTENSION, DES ENGAGEMENTS COMPTABLES ?

De prime abord, il y a les actes qui lient deux sujets de droit déterminés. L'exemple le plus topique est bien sûr le contrat. Il reste la question de l'engagement unilatéral. Selon une définition communément admise, un engagement unilatéral est « *L'engagement unilatéral est généralement défini comme une manifestation de volonté unilatérale en vue de créer une obligation à la charge de l'auteur de l'engagement* » (M.-L. Izorche, *L'avènement de l'engagement unilatéral en droit privé contemporain*, PUAM, 1995, n° 14). « Il est, en effet, des situations qui se situent à la frontière de l'unilatéral et du contrat, et dans lesquelles l'administration va être considérée comme liée par des promesses qu'elle aurait faites de manière unilatérale » (R. Noguellou, *La transmission des obligations en droit administratif*, LGDJ, « BDP », 2004, p. 14). Jugée très marginale en droit privé, l'hypothèse de l'engagement unilatéral peut s'avérer très opérante en droit public, ne serait-ce que pour analyser les actes individuels créateurs de droit qui engendrent des obligations pour l'administration.

UN RAPPORT JURIDIQUE DE TYPE « OBLIGATIONNEL », ENGENDRANT DES ENGAGEMENTS COMPTABLES, PEUT-IL NAÎTRE D'UNE NORME GÉNÉRALE (CONSTITUTION, LOI OU ACTE RÉGLEMENTAIRE) ?

Le modèle civiliste du rapport juridique de type « obligationnel » paraît être un prisme réducteur pour analyser certaines relations juridiques en droit public. Si les obligations de type civiliste naissent d'un acte

juridique interindividuel ou d'un fait individuel, elles n'épousent, en conséquence, que partiellement des obligations issues de normes générales. Pour commencer, il convient de préciser que théoriquement rien n'interdit que penser l'existence de rapport juridique issu de norme générale. Il est possible, en d'autres termes, d'admettre des « droits-créances » sur le fondement d'obligation générale. Dans cette hypothèse, le concept d'obligation doit être rapprochée de celui de « droit public subjectif » qui peut être défini comme suit : « le droit subjectif, en lien avec un intérêt général ou un intérêt particulier, permet à un administré de revendiquer une action l'administration en activant une obligation de faire ou de ne pas faire qui s'impose à la personne publique ». À partir de cette définition, il est nécessaire d'identifier des rapports juridiques entre l'administration et les administrés issus d'une norme générale et engendrant un engagement comptable. Et s'il est possible d'identifier de tels rapports, une autre question se pose : celle de l'inscription comptable (les modalités de l'inscription, dans le bilan ou hors bilan ; le moment de l'inscription).

BIBLIOGRAPHIE SÉLECTIVE

- J. Chevallier, « L'obligation en droit public », *APD*, 2000, p. 179.
- R. Noguellou, *La transmission des obligations en droit administratif*, LGDJ, « BDP », 2004.
- F. Zenati-Castaing et Th. Revet, *Cours de droit civil – Obligations – Régime*, 1re éd., PUF, « Droit fondamental », 2013.

TROISIÈME AXE

RÉCEPTION PAR LA COMPTABILITÉ DE CONCEPTS JURIDIQUES

RESPONSABILITÉ ADMINISTRATIVE

[L. ZEVOUNOU]

OBSERVATIONS

La responsabilité administrative peut, de prime abord, paraître éloignée des interactions entre le droit et la comptabilité. Mais elle intéresse directement la notion plus générale de l'obligation, mais aussi les notions comptables d'engagement, de charge et de garantie. À côté du contrat, la responsabilité est, en effet, une autre source d'obligations juridiques. Ce n'est pas un acte juridique, mais un fait juridique principalement illicite – délictuel ou quasi délictuel [1] – qui génère une obligation, dont l'intérêt est de voir si celle-ci peut avoir des répercutions comptables.

La responsabilité administrative est une branche de la responsabilité civile, c'est-à-dire de cet ensemble de règles juridiques qui ont pour objet les modalités d'indemnisation d'un dommage.

Sommairement, la responsabilité, en droit public comme en droit privé, suppose trois conditions :
- l'existence d'un *dommage* ;
- la possibilité de rattacher ce dommage à une personne déterminée, ou *imputabilité* du dommage ;
- enfin *un fait générateur* présentant certains caractères d'où découle l'obligation de réparer. Cette grille de lecture « traditionnelle » de la responsabilité administrative n'est pas à jeter, elle reste très structurante. Cependant, il est possible d'offrir une autre lecture, plus opérante pour analyser la dimension comptable de la responsabilité administrative.

TENDANCE ACTUELLE DE LA RESPONSABILITÉ ADMINISTRATIVE

Les nouvelles tendances de la responsabilité administrative renforcent l'idée d'une lecture obligationnelle et subjectiviste. Malgré le désordre qui touche le régime de la responsabilité administrative, on peut déceler « une idée-force dominante, l'amélioration de la situation de la victime, manifestée par le recul du domaine de la faute lourde et l'élargissement des cas de responsabilité sans faute » [J. Moreau, « La responsabilité administrative », *in* P. Gonod, F. Melleray et Ph. Yolka (dir.), *Traité de droit administratif*, t. I, Dalloz, 2011, p. 669]. Une telle « idée-force » – qui est cependant loin d'être nouvelle – tend à considérer que la responsabilité administrative entretient un lien solide avec le concept d'obligation juridique. La relation s'avère même duale : l'obligation juridique est au fondement de la responsabilité administrative et cette dernière est fondatrice d'une obligation juridique particulière : l'obligation de réparation.

L'OBLIGATION JURIDIQUE AU FONDEMENT DE LA RESPONSABILITÉ

Les arrêts fondateurs de la responsabilité administrative, *Blanco* et *Rothschild*, « libèrent [...] l'administration de la référence à l'obligation civiliste » (B. Delaunay, *La faute de l'administration*, LGDJ,

[1] Le délit civil visé à l'article 1382 du Code civil, c'est le fait illicite et dommageable commis volontairement ; le quasi-délit, visé par l'article 1383 du Code civil, c'est un acte dommageable non intentionnel résultant d'une simple faute d'imprudence ou de négligence, si légère soit-elle. Le Code civil leur attache les mêmes conséquences : le responsable est tenu de réparer intégralement le dommage qu'il a causé.

[...]

« BDP », 2007, p. 188), mais ne se privent pas de toute référence à l'obligation. L'arrêt *Rothschild*, outre l'autonomie du droit de la responsabilité administrative qu'il suggère, donne deux clés d'explication du régime de la responsabilité administrative. D'une part, il affirme qu'il existe des obligations distinctes du droit civil en droit administratif et il lie la responsabilité de l'État à l'existence de ces obligations. D'autre part, l'arrêt *Rothschild* pose les bases de l'identification de la faute du service public, appréciée en fonction de la nature et des nécessités du service.

En premier lieu, la faute est définie en référence à l'obligation juridique. Cette approche est un saisissant écho à la définition de l'éminent civiliste Planiol selon laquelle la « faute est un manquement à une obligation préexistante ». Pourtant, ce lien est discuté. Pour reprendre la critique du Professeur Delaunay, « Si tout manquement à une obligation semble constituer une faute, toute faute ne résulte cependant pas d'un manquement à une obligation » (B. Delaunay, *La faute de l'administration*, *op. cit.*, p. 178). Il semble bien au contraire que, si tout manquement à une obligation n'est pas nécessairement qualifié de fautif, toute faute est la conséquence de la violation d'une obligation. Mais, une autre critique peut être formulée : « définir la faute comme le manquement à une obligation préexistante suppose donc que l'on puisse dresser une liste des obligations dont la violation constitue une faute, en délimiter avec précision le périmètre. Or, il ne semble pas possible d'établir ce catalogue complet et satisfaisant des obligations » (B. Delaunay, *La faute de l'administration*, *op. cit.*, p. 187). Cependant, il est clair que, face au silence des textes, la détermination des obligations administratives incombe au juge administratif. Le contenu des obligations administratives est donc « illimité » et « variable » (L. Richer, *La faute du service public dans la jurisprudence du Conseil d'État*, préf. J.-L. de Corail, Economica, 1978, p. 7), le juge n'ayant guère de contrainte dans la détermination de ces obligations (M. Paillet, *La faute du service public en droit administratif français*, préf. J.-M. Auby, LGDJ, coll. bibliothèque de droit public, 1980, p. 325). Pour Lucien Nizard, ce pouvoir de définition des obligations par le juge administratif a été reconnu par l'arrêt *Blanco* donnant au juge « le pouvoir de définir le contenu des obligations toutes les fois que ce contenu n'est pas fixé avec précision par la loi » (L. Nizard, *La jurisprudence administrative des circonstances exceptionnelles et la légalité*, LGDJ, coll. bibliothèque de droit public, 1962, p. 41). En raison de l'insuffisance des textes, le juge administratif a un large pouvoir d'identification des obligations pesant sur l'administration. Celles-ci ont donc un caractère relatif et contingent. Le caractère prétorien de ces obligations ne fait pas obstacle à la reconnaissance de la méconnaissance d'une obligation préexistante comme fondement de la responsabilité, le juge révélant l'existence de l'obligation.

LE CAS PARTICULIER DE LA RESPONSABILITÉ SANS FAUTE

Si la faute est définie comme un manquement à une obligation qui pèse sur l'administration, *quid* de la responsabilité sans faute ? Ce régime peut-il être construit en référence à l'obligation ? À l'évidence,

RESPONSABILITÉ ADMINISTRATIVE
[L. ZEVOUNOU]

[...] OBSERVATIONS

considérer que le fait générateur dans le cadre d'une responsabilité sans faute peut également résulter d'un manquement à une obligation préexistante conduit à une remise en cause de la distinction classique entre les régimes de responsabilité pour faute et sans faute. Mais cette approche obligationnelle offrirait une lecture unitaire de la responsabilité administrative dans une perspective plus intéressante pour la comptabilité publique. Il reste à la confronter aux deux fondements de la responsabilité sans faute : la rupture d'égalité devant les charges publiques et le risque.

→ *ÉLÉMENTS DE DISCUSSION*

En restant dans la perspective obligationnelle de la responsabilité, le point principal de discussion est de savoir quelles sont les obligations juridiques qui peuvent être appréhendées par la comptabilité publique. La question est délicate puisque la réalisation de ces obligations est incertaine, du moins elles ne sont pas « activées » tant qu'un administré n'a pas exercé un recours en responsabilité. Or, le principe de prudence, inhérent au modèle classique de la comptabilité, « privilégie [...] une conception prudente et peu volatile de la mesure du résultat et du patrimoine » (J.-F. Casta, « Incertitude et comptabilité », *in* B. Colasse (dir.), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, 2e éd., Economica, 2009, p. 938). Si le recours en responsabilité engendre une obligation de réparation du dommage de la victime, ce cas ne pose pas de difficultés particulières pour la comptabilité publique dans la mesure où la réalisation de cette obligation est certaine. Le cas échéant, elle se traduit en charges dans le bilan comptable. Pour les autres hypothèses, la question reste ouverte. Comment la comptabilité peut intégrer des éléments d'anticipation ? Par exemple, dans le cadre de la responsabilité pour risque, quels sont les éléments pris en compte par la comptabilité qui permettent de caractériser une réalisation certaine ou, au moins, potentielle de la responsabilité ? Aussi, quelles pourraient être les répercussions comptables de la mise en jeu potentielle ou certaine de la responsabilité de l'État, en termes de provisionnement ou de garantie ?

BIBLIOGRAPHIE SÉLECTIVE

- CASTA (J.-F.), « Incertitude et comptabilité », *in* B. Colasse (dir.), *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, 2e éd., Economica, 2009, p. 938.
- DELAUNAY (B.), *La faute de l'administration*, LGDJ, « BDP », 2007.
- MOREAU (J.), « La responsabilité administrative », *in* P. Gonod, F. Melleray et Ph. Yolka (dir.), *Traité de droit administratif*, t. I, Dalloz, 2011, p. 669.
- NIZARD (L.), *La jurisprudence administrative des circonstances exceptionnelles et la légalité*, LGDJ, coll. bibliothèque de droit public, 1962.
- PAILLET (M.), *La faute du service public en droit administratif français*, préf. J.-M. Auby, LGDJ, coll. « Bibliothèque de droit public », 1980.
- RICHER (L.), *La faute du service public dans la jurisprudence du Conseil d'État*, préf. J.-L. de Corail, Economica, 1978.

TROISIÈME AXE

RÉCEPTION PAR LA COMPTABILITÉ DE CONCEPTS JURIDIQUES

SECTEUR PUBLIC

[C. MONGOUACHON]

DISPOSITIF JURIDIQUE

- Article 34 de la Constitution du 4 octobre 1958.
- Directive 2003/98/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 novembre 2003.
- Loi n° 83-675 du 26 juillet 1983 démocratisation du secteur public.
- Décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) concernant la réutilisation des informations du secteur public, JOUE du 31/12/2003.
- Arrêté du 29 avril 2009 relatif au Conseil de normalisation des comptes publics.
- Préambule du 27 octobre 1946.

DISPOSITIF COMPTABLE

- Recueil des normes comptables de l'État.

OBSERVATIONS

La notion de secteur public est au cœur d'un paradoxe étonnant. Structurante, puisque servant à délimiter le champ d'application d'un corps de règles spécifiques par rapport au secteur privé, elle s'avère pourtant difficile à saisir. Fort malléable, elle a évolué au gré des conceptions dominantes du rôle de l'État (1), entraînant une définition du secteur public morcelée (2). Ces différentes approches du secteur public alimentent certaines interrogations sur son périmètre comptable (3).

UNE CONCEPTION ORGANIQUE DE L'ADMINISTRATION PUBLIQUE

Comme le proclamait déjà Portalis, président de l'Assemblée des communautés de Provence, en 1780 (il sera ensuite l'un des rédacteurs du code civil) : « Les (...) lois civiles sont des institutions admirables pour qu'un citoyen puisse défendre ses biens et sa vie contre un autre citoyen. (...) Mais on ne doit plus se gouverner par les mêmes règles dans les objets de police ou d'administration générale, c'est-à-dire quand le public traite pour l'intérêt de tous (...). Alors la loi civile doit faire place à la loi politique (...) » [1]. Cette idée que le droit civil n'est pas fait pour l'administration prend corps par l'intermédiaire d'organes destinés à connaître des conflits entre l'administration et les administrés, comme les conseils de préfecture et surtout le Conseil d'État. Ce mouvement va

[1] Cité par Jean-Louis Mestre, Introduction historique au droit administratif, PUF, 1985.

[...]

connaître son heure de gloire à la fin du XIXe siècle. D'une part, en raison de l'émancipation du Conseil d'État de la tutelle politique ; d'autre part, par l'affirmation d'un critère de distinction des régimes, droit public et droit privé. Une certaine doctrine a, à tort, rattaché l'affirmation de ce critère à la catégorie de *service public*. Ainsi présentées, les choses semblent aller d'elles-mêmes : l'État et son administration, parce qu'ils ont en charge l'intérêt général, et non des intérêts particuliers, doivent être assujettis à des règles spéciales, et non aux règles de droit commun.

L'ÉVOLUTION DE LA NOTION D'ADMINISTRATION PUBLIQUE, SOURCE DE COMPLEXIFICATION JURIDIQUE

Traditionnellement définie de façon organique, la notion d'administration publique était assez simple à appréhender : les activités visant à la satisfaction des besoins d'intérêt général étaient confiées à des personnes publiques (État, collectivités territoriales ou établissements publics), ce qui permettait de distinguer aisément l'administration des personnes de droit privé. Cette construction juridique, assise sur l'assimilation de l'administration et de l'intérêt général, va céder à partir du moment où, d'une part, des personnes privées vont être amenées à prendre en charge des missions d'intérêt général et d'autre part, l'administration va sortir de son champ d'action traditionnel en intervenant directement dans l'économie.
L'institution des assurances sociales entre les deux guerres, par exemple, avait soulevé la question de savoir si leur gestion serait confiée à des institutions privées ou à des organismes publics. D'un côté, l'assurance était un secteur d'activité longtemps réservé à l'initiative privée ; mais d'un autre côté, il se caractérisait par un ensemble de règles définies par la loi, visant à garantir des catégories défavorisées de citoyens contre les risques sociaux. C'est ainsi que se sont enchevêtrées les règles traditionnelles du droit privé et du droit public, générant un contentieux tantôt judiciaire (élections aux conseils des assurances sociales) tantôt administratif. Dès lors, une dualité de régime juridique apparaît : le service public industriel et commercial d'un côté, le service public administratif de l'autre. La confusion de régime est d'autant plus accentuée par les nationalisations de l'après Seconde guerre Mondiale et 1981 avec la création de grands établissements publics (EDF, GDF, France télécom, Charbonnages de France, etc.) – établissements publics à double visage et établissements publics à visage inversé.
Au terme de cette présentation, la notion d'administration apparaît fort contrastée. Alors qu'elle pouvait originellement s'entendre de façon organique, comme comprenant l'ensemble des personnes publiques en charge de l'intérêt public, elle s'efface aujourd'hui au profit d'une approche beaucoup plus extensive. C'est à cette conception élargie de la sphère publique que répond le terme de secteur public, qui s'est progressivement imposé en droit public économique.

SECTEUR PUBLIC
[C. MONGOUACHON]

[...] OBSERVATIONS

VERS DES DÉFINITIONS FONCTIONNELLES DU SECTEUR PUBLIC

1) Définitions textuelles

La notion de secteur public, que l'on rencontre souvent en droit positif, notamment en droit économique, offre une relative incertitude quant à son étendue. Il semble que l'expression secteur public ait été développée à partir des termes de **l'article 34 de la Constitution de 1958** qui dispose : « La loi fixe les règles concernant (...) les transferts de propriété d'entreprises du secteur public au secteur privé ». Dans cette perspective, la notion de secteur public est utilisée pour désigner essentiellement un secteur économique, comprenant des entités exerçant une activité industrielle ou commerciale et rattachées d'une manière ou d'une autre aux collectivités publiques. Mais ce n'est pas toujours le cas. Le secteur public a pu être employé également hors du domaine économique, notamment dans certains textes de droit européen. En atteste l'article 2 de **la directive 2003/98/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 novembre 2003 concernant la réutilisation des informations du secteur public** (PE et Cons. UE, dir. 2003/98/CE, 17 nov. 2003 : Journal Officiel de l'union européenne, 31 décembre 2003) qui dispose « L'État, les collectivités territoriales, les organismes de droit public et les associations formées par une ou plusieurs de ces collectivités ou un ou plusieurs de ces organismes de droit public ».

2) Définitions doctrinales

À partir des années soixante-dix, la notion de secteur public est employée par la doctrine de droit public pour désigner soit le secteur marchand de l'administration, soit le secteur parapublic au sens large. Pierre Delvolvé distingue par exemple, dans la notion de secteur public, 3 cercles concentriques :

- le cercle le plus large englobe toutes les institutions rattachées d'une manière ou d'une autre aux collectivités publiques, sans distinction de leur statut et de leurs fonctions : organismes administratifs, ou industriels ou commerciaux, avec ou sans personnalité juridique ;
- le *deuxième cercle* regroupe, au sein du secteur public, toutes les entités exerçant une activité industrielle et commerciale disposant à cette fin d'une autonomie de gestion : entreprises du secteur public ;
- enfin, *le troisième cercle* rassemble les entreprises qui sont dotées d'une personnalité juridique (entreprises publiques). Service public et secteur public sont parfois indissociablement liés.

SECTEUR PUBLIC ET COMPTABILITÉ PUBLIQUE

La comptabilité nationale se réfère à la notion d'administration publique. On le trouve dans le système des comptes nationaux (SCN 93) et dans le système européen des comptes (SEC 95 et suivants). Sont considérées comme administrations publiques les unités institutionnelles dont l'activité économique principale consiste à effectuer des opérations de redistribution ou à produire des services non marchands (ceux dont la vente couvre moins de la moitié du prix de production) à partir de ressources provenant en majorité (directement ou indirectement) de prélèvements obligatoires. Alors que le décret portant règlement général sur la comptabilité

publique (RGCP) du 29 décembre 1962 s'appliquait aux « organismes dotés d'un comptable public », **le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP)** bascule sur le concept d'administration publique Art. 1er : « Les dispositions du titre Ier du décret sont applicables aux administrations publiques au sens du règlement (CE) du 25 juin 1996, mentionnées aux 1° à 5° suivants ainsi qu'aux personnes morales mentionnées au 6°»). Tout comme le droit public, la comptabilité est confronté au problème de cette zone grise constituée à la fois d'entités publiques ou privées contrôlés par des personnes publiques.

Le critère déterminant retenu est ici celui de la provenance de la ressource. Cette dernière nécessairement provient de contributions obligatoires. Dans ce cas, la compétence du CNoCP est présumée ; elle l'est encore lorsqu'une entité est majoritairement abondée par des subventions publiques. Toutefois, dans cette présomption tombe lorsque le statut juridique de l'entité en question ne relève pas du droit public (par ex : associations financées par des subventions publiques). La question est d'autant plus complexe lorsqu'on sait que, dans certains domaines, la répartition de compétences CNoCP / ANC se fait de manière prétorienne. Ainsi, l'ANC est-elle compétente pour connaître des comptes de la SNCF et, plus largement, du compte des entreprises publiques au sein desquelles l'État détient une portion du capital ; elle l'est encore s'agissant des établissements médico-sociaux sous forme associative ou de RFF. Il faut en conclure que le critère de l'origine des fonds de l'entité est nécessaire, mais pas suffisant. Il s'accompagne selon les cas, d'un critère fonctionnel si l'on entend par là une finalité prêtée à la comptabilité publique.

→ *ÉLÉMENTS DE DISCUSSION*

Le droit public doit-il s'inspirer des critères du périmètre comptable ? Certes, le faisceau d'indices du juge administratif tient compte dans certains cas de l'origine des fonds, mais pas toujours.

Pourquoi le normalisateur comptable se fonde-t-il a priori sur un critère en apparence si restreint (l'origine des fonds de l'entité) ? Ce critère préjuge-t-il d'une représentation sous-jacente de l'État et de l'administration ? Il importe à cet égard d'examiner les travaux préparatoires qui ont eu lieu avant la loi du 4 août 2008 donnant naissance à l'ANC.

BIBLIOGRAPHIE SÉLECTIVE

- PEKASSA NDAM (G.), « La notion d'administration publique dans la jurisprudence de la CJUE », *RDP*, 2012, p. 347.
- DURUPTY (M.), « Les ouvertures du capital des entreprises publiques », *Regards croisés sur l'économie*, Paris, La découverte, 2007 / 2, p. 108-115.
- COHEN (E.), HENRY (C.), *Service public, secteur public*, Rapport Conseil d'Analyse Économique, 11 décembre 1997, 105 p.
- BAZEX (M.), « Vers de nouveaux modèles normatifs pour le secteur public ? », *AJDA*, 1990, p. 659.
- DELVOLVÉ (P.), *Droit public de l'économie*, Paris, Dalloz, coll. « Précis », n° 549.

TROISIÈME AXE

RÉCEPTION PAR LA COMPTABILITÉ DE CONCEPTS JURIDIQUES

SOUVERAINETÉ

[R. CHEMAIN, S. KOTT]

DISPOSITIF JURIDIQUE

– Constitution de 1958 : Préambule, titre Ier.

DISPOSITIF COMPTABLE

Recueil des normes comptables de l'État :
– Norme 5 : immobilisations incorporelles.
– IPSAS 19 : provisions, actif éventuel, passif éventuel.

OBSERVATIONS

LA SOUVERAINETÉ

La souveraineté est avant tout un élément de définition de l'État (un peuple, un territoire, un pouvoir politique souverain). Pour autant, la souveraineté elle-même n'est pas définie à proprement parler par les textes qui l'invoquent. C'est donc l'œuvre des théoriciens que d'en donner une définition qui évolue avec le cadre conceptuel par lequel on appréhende l'État (État moderne au XVIe siècle puis État constitutionnel au XVIIIe siècle). C'est Louis Le Fur qui en livre la définition aujourd'hui la plus répandue. « La souveraineté est la qualité de l'État de n'être obligé ou déterminé que par sa propre volonté, dans les limites du principe supérieur du droit, et conformément au but collectif qu'il est appelé à réaliser ».

On admet aujourd'hui trois acceptions de la souveraineté » :
1) Caractère de l'État, qui est supérieur à toute autre entité interne (une église par exemple) et n'est soumis à aucune entité extérieure (un autre État) ; (souveraineté externe) ;
2) « La puissance d'un organe, qui, étant situé au sommet d'une hiérarchie, n'est soumis à aucun contrôle et dont la volonté est productrice de droit. On parle ainsi de la souveraineté du Parlement et l'on dit de la même manière que la Cour de cassation est une cour souveraine » ; (définition historique) ;
3) La souveraineté, c'est encore l'ensemble des pouvoirs que le souverain peut exercer : battre monnaie, faire des lois, rendre la justice. L'ensemble de ces pouvoirs constitue des attributs de la souveraineté, compris comme la puissance de l'État. Mais

il est clair que ces attributs ne se situent pas tous sur le même plan. L'un d'eux implique l'exercice d'une puissance supérieure, qui permet à son titulaire de dominer les autres. C'est évidemment le pouvoir de faire la loi.

LES ATTRIBUTS DE LA SOUVERAINETÉ (OU DROITS SOUVERAINS)

Parmi les attributs de la souveraineté (ou droits souverains) on trouve :

- Pouvoir de donner et de casser la loi (le plus important selon les théoriciens du droit).
- Déclarer la guerre ou conclure la paix.
- Lever une armée (conscription).
- Disposer d'une représentation diplomatique / dans les organisations internationales.
- Connaître en dernier ressort de tous les jugements.
- Gracier les condamnés.
- Nommer les principaux officiers publics.
- Lever l'impôt.
- Emprunter à moindre risque.
- Battre / Fixer la valeur de la monnaie (réglementation sur le crédit).

→ *ÉLÉMENTS DE DISCUSSION*

LA COMPTABILITÉ EST-ELLE UN ATTRIBUT DE LA SOUVERAINETÉ ?

L'établissement des normes comptables est-il un élément de la souveraineté au même titre que le droit de battre monnaie ? Existe-t-il une souveraineté financière et / ou comptable ? Dans cette perspective, qui est compétent pour établir ces normes et selon quelle procédure cette compétence peut-elle être déléguée à un tiers ?

COMMENT LA COMPTABILITÉ PEUT-ELLE SAISIR LA SOUVERAINETÉ ?

Les acteurs de la comptabilité semblent admettre assez communément que le droit de lever l'impôt constitue un actif, mais dès lors doit-on considérer que les différents attributs de la souveraineté constituent-ils un actif au sens de la comptabilité ? Si actif il y a comment l'évaluer ?

BIBLIOGRAPHIE SÉLECTIVE

- BEAUD Olivier, *La puissance de l'État*, Léviathan, 1994, 512 pages.
- BODIN Jean, *Six livres de la République*, Paris, 1576.
- LE FUR Louis, *État fédéral et confédération d'États*, Paris, 1896.
- GRIMM Dieter, « La souveraineté », *Traité international de droit constitutionnel*, sous la direction de Troper Michel et Chagnollaud Dominique, Dalloz, 3 tomes.
- HAMON Francis, TROPER Michel, *Droit constitutionnel*, 30e édition, LGDJ, 2007, 905 pages.
- SOREL Jean-Marc et Chemain Régis, *Quelle souveraineté budgétaire pour les États ?*, Actes du colloque du 5 décembre 2012, Cahiers internationaux n° 30, 2013, 202 pages.

TROISIÈME AXE

RÉCEPTION PAR LA COMPTABILITÉ DE CONCEPTS JURIDIQUES

SYSTÈME JURIDIQUE, SYSTÈME COMPTABLE

[R. LANNEAU]

OBSERVATIONS

Il est impossible d'évoquer le système juridique sans au préalable s'appesantir sur la ou les théories(s) du droit qui lui sont sous-jacentes. La notion de *système juridique* assimilée parfois à celle *d'ordre juridique* est fréquemment employée par les juristes. Le plus souvent, elle l'est, sans même faire mention d'une théorie quelconque. Ce que l'on désigne usuellement par *système juridique*, c'est une métaphore qui réfère à une grille de lecture hiérarchique préexistante à la norme à laquelle on se réfère. Une question topique à cet égard est par exemple d'interroger où se situe l'arrêté ministériel pris après avis du CNoCP dans la hiérarchie des normes ? Cette question présuppose, selon les contextes, l'existence d'un ordre juridique hiérarchisé. La valeur juridique d'une norme – ou, pour reprendre la question précédente : où se situe la norme dans le système juridique – sert à déterminer l'importance hiérarchique de l'autorité qui en est l'auteur. Dans son acception usuelle donc, le système juridique rend compte de l'ensemble des normes juridiques qui le composent ainsi que de leur hiérarchie. Cette hiérarchie a pour sommet le texte de la constitution et pour base les textes infraréglementaires (circulaires, instructions, notes, etc.)

Raisonner par référence au système juridique apporte à la fois une cohérence et une légitimité à ce système. L'exemple précédent de la valeur juridique de l'arrêté n'est pas celui sur lequel réfléchissent les juristes ; ce sont, plus fondamentalement les multiples hypothèses de conflit de normes qui les occupent. Comment concilier deux principes de même valeur antagonistes dans une même décision ? Par exemple, et pour rester encore dans un domaine proche du champ comptable, lorsque le législateur décide en 1982 de nationaliser les Banques, comment concilie-t-il cette décision avec la liberté d'entreprendre ? D'autres hypothèses plus complexes existent. Il n'est pas utile de les mentionner ici. Ce qui importe, c'est l'utilité de la référence au système juridique pour les juristes et pour la légitimité globale de ce système d'un point de vue politique.

D'aucuns considèrent le système juridique à partir de trois éléments :
1) la réunion d'un ensemble d'éléments ;
2) une ou plusieurs relations spécifiques entre ces éléments ;
3) l'unité.

On doit à la théorie du droit, Kelsen, Hart, et d'autres encore, d'avoir proposé une conceptualisation des rapports entre normes juridiques à l'aune de la référence au concept de système. Pour Kelsen, le système juridique est exclusivement composé de normes juridiques et d'une norme « fondamentale » supposée qui assurent à la fois l'unité et la validité du système. Par validité, il faut entendre la conformité d'une norme par rapport à une autre. Kelsen confond, dans le système qu'il imagine, le droit et l'État. La cohérence du système repose sur deux principes : le principe statique et le principe dynamique. Dans le principe statique, une norme inférieure dérive du contenu de la norme supérieure. Le principe dynamique suppose, pour sa part, qu'une norme est valide si l'autorité inférieure est habilitée

par l'autorité supérieure à en décider ainsi. Autrement dit : « n'importe quel contenu peut être du droit », le droit règle lui-même sa propre création et son application.

Il est *a priori* difficile de lier ces aspects théoriques aux préoccupations comptables. S'il apparaît que les deux types de systèmes n'ont rien de similaire, on peut toutefois relever quelques analogies éclairantes. La première est assurément celle de la recherche de cohérence ou d'ordre. On évoque à cet égard le « système » comptable continental, anglo-saxon ou OHADA, pour désigner l'ensemble des différents référentiels comptables ou cadres conceptuels qui en sont à l'origine. La légitimité du système comptable est tributaire de sa technicité. La cohérence du système repose sur la définition d'un cadre conceptuel ou référentiel comptable. Ce cadre répertorie les principaux objectifs des normes comptables qui seront produites par le normalisateur. Défini comme « un système cohérent d'objectifs et de principes fondamentaux liés entre eux, susceptible de conduire à des normes solides et d'indiquer la nature, le rôle et les limites de la comptabilité financière et des états financiers », il participe à l'uniformisation des pratiques comptables. Cette uniformisation ne se fait pas par voie d'autorité ; elle gagne progressivement du terrain à mesure qu'elle étend son champ d'application territorial. L'autorité de la normalisation provient, par conséquent, de l'autorité de l'expertise détenue par le normalisateur ; elle provient aussi de sa capacité à produire à jeu de normes consensuel pour l'ensemble des acteurs auquel elle se destine.

L'information comptable se doit d'être claire et explicite dans ses méthodes. Cette cohérence est assurée au niveau international pour ce qui concerne le secteur privé, par l'IASB. Cette volonté de cohérence est d'autant plus prégnante qu'elle tend depuis plusieurs années déjà vers une uniformisation de l'information comptable à l'échelle mondiale. Outre le cadre conceptuel, les acteurs destinataires de la norme sont associés à sa production par le moyen du *due process* et de consultations régulières. Ici, l'acceptation de la norme ne se fait pas de manière unilatérale selon la volonté du souverain, mais de manière « concertée ». En réalité, seuls les acteurs qui disposent suffisamment de ressources en matière financière et d'expertise sont capables d'influer sur la production de la norme comptable. Il faut, par conséquent, considérer que la cohérence du système comptable s'appuie sur un ensemble de conventions définies de manière consensuelle par les acteurs dominants de la profession. Au cœur de ce système, le cadre conceptuel, la procédure de consultation, le normalisateur ainsi que l'organe d'interprétation des normes comptables jouent un rôle déterminant.

Il n'est donc pas possible d'évoquer le système comptable par analogie au système juridique, encore moins de considérer le cadre conceptuel par référence à la constitution d'un État. Systèmes juridiques et comptables se rejoignent à la marge sur deux éléments :
1) la recherche de cohérence ;
2) l'usage de méthodes d'argumentation (expertise, autorité, etc.), visant à convaincre les acteurs destinataires de la norme comptable de leur bien-fondé.

SYSTÈME JURIDIQUE, SYSTÈME COMPTABLE
[R. LANNEAU]

[...] OBSERVATIONS

➔ ***ÉLÉMENTS DE DISCUSSION***

De quelle manière le système comptable pourrait-il s'inspirer du système juridique pour résoudre les conflits de normes ? Comment, en l'état actuel, y parvient-il ?

Faut-il rendre contraignant le cadre conceptuel en passant par le moyen du droit ?

Comment rendre plus légitimes les décisions prises par le normalisateur afin d'éviter tout risque de capture des principaux cabinets d'audit ?

La normalisation dans le secteur public a-t-elle vocation à l'uniformisation, c'est-à-dire à l'application homogène d'un même référentiel comptable à tous les États membres de l'UE ? Le même système d'harmonisation utilisé dans le secteur privé peut-il s'appliquer dans le secteur public ? Quels obstacles contribuent à freiner une telle entreprise ?

BIBLIOGRAPHIE SÉLECTIVE

- VAN DE KERCHOVE (M.), OST (F.), *Le système juridique. Entre ordre et désordre*, Paris, PUF, 1988, coll. « Les voies du droit ».

4. ANNEXES

MEMBRES DE L'ÉQUIPE DE RECHERCHE

PARTICIPATION AU PROJET

BIBLIOGRAPHIE

MEMBRES DE L'ÉQUIPE DE RECHERCHE [1]

Nom	Prénom	Fonction	Institution
Apollis	Benoît	Maître de conférences	CRDP-UPOND
Azi	Abdelghani	Doctorant	CRDP-UPOND
Baller	Caroline	Chargée de mission	CNoCP
Baudu	Aurélien	Maître de conférences	Univ. Lille II (droit public)
Beaux	Amélie	Doctorante	CRDP-UPOND
Bénéteau	Jocelyn	Maître de conférences	Univ. Nouvelle Calédonie (droit public)
Boussard	Sabine	Professeur	CRDP-UPOND
Brunet	Pierre	Professeur	Univ. Nanterre (théorie du droit)
Calmel	Marie-Pierre	Secrétaire générale	CNoCP
Camus	Aurélien	Post doctorant	CRDP-UPOND
Cazals	Pauline	Maître de conférences	CRDP-UPOND
Chamseddine	Ahmad	Doctorant	CRDP-UPOND
Chemain	Régis	Maître de conférences	Univ. Nanterre (droit international)
Chiapello	Ève	Directrice d'étude	EHESS (sociologie-gestion)
Clorennec	Marianne	Doctorante	CRDP-UPOND
Colignon	Fabienne	Chargée de mission	CNoCP
Collignon-Joffre	Isabelle	Chargée de mission	CNoCP
Conan	Matthieu	Professeur	CRDP-UPOND
Corduas	Alberto	Doctorant	CRDP-UPOND
Delivré	Cendrine	Professeur	Univ. Paris XIII (droit public)
Digiacomo	Anne-Sophie	Chargée de mission	CNoCP
Domenach	Jacqueline	Professeur	CRDP-UPOND
Domoraud	David	Doctorant	CRDP-UPOND
Du Marais	Bertrand	Professeur	CRDP-UPOND
Dupendant	Jeanne	Doctorante	Univ. Nanterre (droit international)
Eyraud	Corine	Maître de conférences	Univ. Aix en Pce (sociologie)
Ginon	Anne-Sophie	Maître de conférences	Univ. Nanterre (droit de la sécurité sociale)
Gras	Antonin	ATER	CRDP-UPOND
Guillerminet	Cédric	Maître de conférences	Univ. Orléans (droit public)
Guiomard	Frédéric	Maître de conférences	Univ. Nanterre (droit de la sécurité sociale)
Hadef	Djamel	Doctorant	CRDP-UPOND

Nom	Prénom	Fonction	Institution
Juranics	Sabine	Chargée de mission	CNoCP
Kosisaka	Nathanaël	Doctorant	CRDP-UPOND
Kott	Sébastien	Maître de conférences	CRDP-UPOND
Lanneau	Régis	Maître de conférences	CRDP-UPOND
Larbre	David	Doctorant	CRDP-UPOND
Le Berre	Christophe	Maître de conférences	CRDP-UPOND
Lebecq	Bruno	Professeur	CRDP-UPOND
Leblond-Masson	Romain	ATER	CRDP-UPOND
Masquelier	Philippe	Attaché	IGPDE
Mazin	Christophe	Directeur financier	AP – HP
Mazzochi	Vincent	Doctorant	CRDP-UPOND
Meriade	Laurent	Maître de conférences	Univ. Clermont-Ferrand (Gestion)
Milot	Jean-Paul	Conseiller scientifique	CNoCP
Mongouachon	Claire	Maître de conférences	CRDP-UPOND
Muller	Yvonne	Maître de conférences	CRDP-UPOND
Obadia	Johanne	Doctorante	CRDP-UPOND
Pancrazi	Laurent	Avocat	Docteur en droit
Peron	Sophie	Chargée de mission	CNoCP
Pezet	Éric	Professeur	Univ. Nanterre (gestion)
Pierre	Thibaut	Directeur général adjoint	Univ. Nanterre
Ponsard	Anne-Laure	Doctorante	CRDP-UPOND
Prébissy	Catherine	Maître de conférences	CRDP-UPOND
Riskwait	Mirza	Doctorante	Univ. Paris XIII (droit public)
Rossini	Laurence	Chargée de mission	CNoCP
Sakon	Albéric	Doctorant	CRDP-UPOND
See	Arnaud	Maître de conférences	CRDP-UPOND
Tauran	Thierry	Maître de conférences	Univ. Metz (droit de la sécurité sociale)
Tirard	Manuel	Maître de conférences	CRDP-UPOND
Touzeil-Divina	Mathieu	Professeur	Univ. Maine (droit public)
Vila	Jean-Baptiste	Maître de conférences	Univ. Bordeaux (droit public)
Zevounou	Lionel	Maître de conférences	CRDP-UPOND

[1] CNoCP (Conseil de normalisation des comptes publics), UPOND (Université Paris Ouest Nanterre La Défense), CTAD (Centre de théorie et d'analyse du droit), EHESS (École des hautes études en sciences sociales), IRERP (Institut de recherche sur l'entreprise et les relations professionnelles), IGPDE (Institut de la gestion publique et du développement économique).

PARTICIPATION AUX SÉMINAIRES ET AUX GROUPES DE TRAVAIL

Nom	Prénom	Institution	Séminaire n° 1	Actes administratifs	Biens publics
Apollis	Benoît	CRDP-UPOND	■		
Baller	Caroline	CNoCP		■	
Beaux	Amélie	CRDP-UPOND			
Brunet	Pierre	CTAD-UPOND			
Calmel	Marie-Pierre	CNoCP			
Camus	Aurélien	CRDP-UPOND			■
Cazals	Pauline	CRDP-UPOND	■		
Chamseddine	Ahmad	CRDP-UPOND			■
Chiapello	Ève	EHESS			
Clorennec	Marianne	CRDP-UPOND			
Colignon	Fabienne	CNoCP		■	
Collignon-Joffre	Isabelle	CNoCP			■
Conan	Matthieu	CRDP-UPOND	■		
Corduas	Alberto	CRDP-UPOND			
Digiacomo	Anne-Sophie	CNoCP			■
Domenach	Jacqueline	CRDP-UPOND	■		
Domoraud	David	CRDP-UPOND	■		
Du Marais	Bertrand	CRDP-UPOND	■		
Dupendant	Jeanne	CRDP-CEDIN			
Eyraud	Corine	Univ. Aix en Pce			
Folliot-Lalliot	Laurence	CRDP-UPOND			
Ginon	Anne-Sophie	IRERP-UPOND			
Guillerminet	Cédric	Univ. Orléans			
Hadef	Djamel	CRDP-UPOND		■	
Juranics	Sabine	CNoCP			
Kosisaka	Nathanaël	CRDP-UPOND			
Kott	Sébastien	CRDP-UPOND	■	■	■
Larbre	David	CRDP-UPOND			■
Le Berre	Christophe	CRDP-UPOND			
Lebecq	Bruno	CRDP-UPOND			
Leblond-Masson	Romain	CRDP-UPOND	■		
Masquelier	Philippe	IGPDE			
Mazzochi	Vincent	CRDP-UPOND	■	■	
Mengang	Samuel	CRDP-UPOND			
Milot	Jean-Paul	CNoCP		■	■
Mongouachon	Claire	CRDP-UPOND			
Muller	Yvonne	CRDP-UPOND	■		
Naciri	Selma	CNoCP			
Ndinga	Crépin	CRDP-UPOND			
Obadia	Johanne	CRDP-UPOND			
Peron	Sophie	CNoCP			
Pezet	Éric	Gestion-UPOND			
Pierre	Thibaut	UPOND			
Prébissy	Catherine	CRDP-UPOND		■	
Rossini	Laurence	CNoCP		■	■
Sakon	Albéric	CRDP-UPOND	■		■
Tirard	Manuel	CRDP-UPOND	■		
Touzeil-Divina	Mathieu	Univ. Maine			
Zevounou	Lionel	CRDP-UPOND	■	■	■

	Gouvernance	Séminaire n° 2	actes administratifs (2)	Biens publics (2)	Gouvernance (2)	Transferts (1)	Séminaire n° 3
		■					■
		■	■				■
		■					■
				■	■		■
							■
		■					
	■	■			■	■	■
	■	■			■		■
		■				■	
		■					
							■
		■					■
							■
	■	■			■		■
			■		■		
		■				■	■
	■	■	■	■	■	■	■
		■					■
		■					
		■				■	■
		■		■			
		■					■
							■
	■	■	■	■			■
		■			■		■
	■	■			■		■
							■
	■	■	■	■	■	■	■
	■	■	■				■
							■
		■			■		
	■		■	■	■	■	■

BIBLIOGRAPHIE

Cette bibliographie « de travail » est constituée à partir d'une bibliographie générale encore plus fournie et disponible sur simple demande.

I : TRAITÉ ET MANUELS

→ ALBERT, (J.-L.), *Finances publiques*, 8e éd., Paris, Dalloz, coll. « Cours-Dalloz », 2013, 901 p.

→ ALLIX (E.), Traité de science des finances et de législation financière française, 6e éd., Paris, Rousseau et Cie, 1931, 1172 p.

→ AMSELEK (P.), *Le budget de l'État sous la Ve République*, Paris, LGDJ, 1966, 657 p.

→ BISSON (A.), *Finances publiques françaises*, 2e éd., Tome I : Budget, Trésor, Contrôle, Paris, Levrault-Berger, 1943, 276 p.,

→ BOUCARD (M.), JEZE (G.), *Éléments de la science des finances et de la législation financière*, 2e éd., Paris, V. Giard & E. Brière, 1902, 1389 p.

→ BOUVIER (M.), ESCLASSAN, (M.-C.), LASSALE (J.-P.), *Finances publiques*, 11e éd., Paris, LGDJ, coll. « Manuel », 2012, 1066 p.

→ CAMBY (J.-P.), *La réforme du budget de l'État*, 3e éd., Paris, LGDJ, coll. « Systèmes », 2011, 421 p.

→ CHAPUS (R.), *Droit administratif général*, Paris, Montchrestien, coll. « Domat droit public », Tome I, 15e éd., 2001, 1427 p., Tome II, 12e éd., 1999, 775 p.

→ COLASSE (B.), (dir.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Paris, Economica, 2e éd., 2009, 1472 p.

→ COURTES (E.), *Précis de comptabilité publique*, tome I, Institut des Finances, 1930, 382 p.

→ COURTES (E.), *Traité théorique et pratique de Droit public, de Science financière et de Comptabilité publique*, Institut des Finances, Paris, T. 1 : *Droit public et Science financière*, 6e éd., 1934, 435 p., T. 2 : *Comptabilité publique*, 551 p.

→ DI QUAL (L.), *Droit de la comptabilité publique*, Paris, Armand Colin, coll. « U », 1971, 327 p.

→ FELLER (V.), MICHAUD (C.), *Droit de la comptabilité publique*, PUF, Thémis droit, 2013.

→ GAUDEMET (P.-M.), MOLINIER (J.), *Finances publiques*, 7e éd., Montchrestien, « Domat Droit public », tome I, 1997, 577 p.

→ GAUDEMET (P.-M.), *Précis de finances publiques : les opérations sur deniers publics, budget et trésor*, Montchrestien, vol. 1, 1969, 467 p.

→ GUILBAULT (C.-A.), *Traité de comptabilité et d'administration industrielles*, Paris, Guillaumin & Cie, 1865, 303 p.

→ GUILLAUME (H.), DUREAU (G.), SILVENT (F.), *Gestion publique : l'État et la performance*, Presses Sciences Po & Dalloz, coll. « Amphi-Dalloz », 2002, 272 p.

→ HAURIOU (M.), *Précis droit administratif et droit public*, 6e éd., Sirey, 1907, 915 p.

→ ISAIA (H.), *Finances publiques. Introduction critique*, Paris, Economica, coll. « Finances publiques », 1985, 183 p.

→ JEZE (G.), *Cours de sciences des finances et de législation financière*, 6e éd., Paris, Giard, 1922, 432 p.

→ JEZE (G.), Les principes généraux du droit administratif, tome I : *La technique juridique du droit public français*, 2005, 443 p., Tome II : *La notion de service public, les individus au service public, le statut des agents publics*, 2003, 848 p., Tome III : *Le fonctionnement des services publics*, Paris, Dalloz, coll. « Bibliothèque Dalloz », 2011, 520 p.

→ JEZE (G.), *Traité de science des finances*, Paris, Giard & E. Brière, 1910, 570 p.

→ LAFERRIERE (J.), WALINE (M.), *Traité élémentaire de science et de la législation financière*, Paris, LGDJ, 1952, 581 p.

→ LALUMIERE (P.), Les finances publiques, Paris, Armand Colin, coll. « U », 1971, 477 p.

→ LANZAC (A.), *Droit et pratique budgétaire de l'État français*, Paris, Dalloz, 1938, 232 p.

→ LAUFENBURGER (H.), *Finances comparées États-Unis, France, Grande-Bretagne, URSS*, Paris, Sirey, 1956, 350 p.

→ LEROY (M.), *Sociologie des finances publiques*, Paris, La Découverte, coll. « Repères Sciences politiques », 2006, 119 p.

→ LEROY BEAULIEU (P.), *Traité de la science des finances*, Paris, Tome II, Paris, Guillaumin & Cie, 1906.

→ MAGNET (J.), *Comptabilité publique*, Paris, PUF, coll. « Thémis », 1978, 608 p.

→ MAGNET (J.), *Éléments de comptabilité publique*, Paris, LGDJ, coll. « Systèmes », 5e éd., 2001, 186 p.
→ MARCE (V.), *Traité de la comptabilité publique* (décret du 31 mai 1862, mis à jour et annoté), Paris, Administration Dalloz, 1905.
→ MARQUES DI BRAGA (P.), LYON (C.), *Traité des obligations et de la responsabilité des comptables publics, de la comptabilité de fait*, Paris (Tome I), Paul Dupont, 6 vol., 1890.
→ MONTAGNIER (G.), *Principes de comptabilité publique*, 2e éd., Paris, Dalloz, coll. « Précis Dalloz », 1981, 431 p.
→ MUZELLEC (R.), *Finances publiques*, 15e éd. Paris, Sirey, coll. « Manuel intégral concours », 2009, 697 p.
→ OLIVA (E.), *Finances publiques*, 2e éd., Paris, Sirey, coll. « Aide-mémoire », 2008, 512 p.
→ ORSONI (G.), *Science et législation financières : Budgets publics et lois de finances*, Paris, Economica, coll. « Corpus droit public », 2005, 753 p.
→ PHILIP (L.), *Finances publiques*, tome I : *Les dépenses publiques, le droit budgétaire et financier*, 6e éd., Paris, Cujas 2000, 404 p., tome II : *Les recettes publiques, le droit fiscal*, Paris, Cujas, 2000, 277 p.
→ PRADA (M.), SONRIER (A.), *La comptabilité publique*, Paris, Berger-Levrault, coll. « L'administration nouvelle », 1re éd., 1978, 411 p., 2e éd. 1985, 374 p., 3e éd., 1988, 376 p.
→ REMY (V.), *Traité de comptabilité publique : étudiée au point de vue des dépenses et principalement des dépenses du département de la guerre*, Paris, Berger levrault, 1894, 623 p.
→ RENARD (G.), *Cours élémentaire de droit public : droit constitutionnel, droit administratif, droit financier*, Paris, Recueil Sirey, 1922, 361 p.
→ RION (P.), TROSCH (A.), *Initiation au droit budgétaire et comptable des administrations publiques*, Bruxelles, Bruylant, coll. « Initiations », 2013, 440 p.
→ ROLLAND (R.), EYGOUT (J.), *Législation financière et comptabilité publique*, Institut pédagogique national, coll. « Des guides pratiques », 1962, 430 p.
→ SAÏDJ (L.), *Finances publiques*, 4e éd., Paris, Dalloz, coll. « Droit public », 2003, 662 p., 5e éd., 728 p.
→ SEMEDO (G.) BENSAFTA (M.), GAUTIER (L.), *Économie des finances publiques*, 2e éd. Paris, Ellipses, coll. « Universités économie », 2010, 443 p. (revue et augmentée).
→ TROTABAS (L.), COTTERET (J.-M.), *Droit budgétaire et comptabilité publique*, 3e éd., Paris, Dalloz, coll. « Précis Dalloz », 1985, 511 p., 4e éd., 1991, 545 p.
→ TROTABAS (L.), COTTERET (J.-M.), *Finances publiques*, 4e éd., Paris, Dalloz, coll. « Précis Dalloz », 1970, 869 p.
→ TROTABAS (L.), *Précis de science et de législation financière*, 11e éd., Paris, Dalloz, coll. « Petits Précis Dalloz », 1950, 460 p.
→ VALENBOIS (F.), *Le nouveau budget communal, pratique de la M 14*, Paris, Sofiac éd., 1999, 553 p.
→ VANNIER (H.), *Précis complet de comptabilité*, Venise, Duse, 1875.
→ WAGNER (A.), *Traité de la science des finances*, Giard et Brière, Paris, 1909, trad., Henry Vouters.

II : OUVRAGES SPÉCIALISÉS

HISTOIRE FINANCIÈRE (OUVRAGES)

→ BRUGUIERE (M.), GOUTAL-ARNAL (V.), Charles–Louis-Gaston d'Audiffret, *Souvenirs de ma famille et de ma carrière dédies à mes enfants, 1787-1878*, Paris, CHEFF, 2002, 629 p.
→ BRUGUIERE (M.), *Pour une renaissance de l'histoire financière, XVIIIe-XXe siècles*, Paris, CHEFF, 1991, 590 p.
→ BURCKEL (V.), CREMIERS (C. de), *Histoire de la comptabilité publique*, Paris, Economica, coll. « Poche Finances publiques », 1997, 112 p.
→ CLERGIER (C.-M.), *Étude sur la comptabilité publique en France*, Paris, Guillaumin et Cie, 1877, 122 p.
→ COLMET DE SANTERRE (A.), *Des règles de compétence en matière de comptabilité publique*, Paris, Plon, 1876.
→ COUDER (Ch.), *La comptabilité publique en France : avec une annexe sur la comptabilité de l'Angleterre et de l'Italie par MM. A.-A. et E. CAMPAGNOLLE*. Paris, Berger-Levraut, 1888, 94 p.
→ DARDART (E.), BONNAL (A.), & ORRIER (Ch.), *Comptabilité départementale, vicinale, communale et commerciale*, Paris, Dunod, Vol I., 1905, 779 p.
→ DUBET (A.), LEGAY (M.-L.), (dir.), *La comptabilité publique en Europe (1500-1850)*, Rennes, Presses universitaires de Rennes, coll. « Histoire », 2011, 264 p.

→ DUBET (A.), LEGAY (M.-L.), *La banqueroute de l'État royal : La gestion des finances publiques de Colbert à la Révolution française*, Paris, EHESS, 2011, 324 p.
→ GUYARD (F.-E.), *La responsabilité des ministres rendue effective, ainsi que celle de tous les administrateurs publics ou privés, par la découverte de la comptabilité véritable réalisant l'unification absolue de toutes les comptabilités*, Paris, Guillaumin, 1884, 134 p.
→ HUMBERT (G.), *Essai sur les finances et la comptabilité publique chez les Romains*, Ernest Thorin, Tome I, 1886, 540 p., tome II, 501 p.
→ ISAIA (H.), SPINDLER (J.), (Coord.), *Histoire du droit des finances publiques*, 3 volumes particulièrement, vol. I : *Les grands textes commentés du droit budgétaire et de la comptabilité publique*, Paris, Economica, coll. « Finances publiques », 1986, 443 p., vol II : *Les grands thèmes des finances locales*, 1988, 499 p.
→ LABOULAYE (R.), *L'État et ses limites*, 3e éd., Paris, Charpentier, 1865, 392 p.
→ LAFONTAINE (M. de), *Lettres à l'auteur de l'écrit anonyme intitulé : « De la comptabilité des dépenses publiques »*, Paris, Delaunay, Ponthieu et Pélissier, 1822, 178 p.
→ LEAUTEY (E.), GUILBAULT (A.), *Principes généraux de comptabilité*, Paris, Berger Levrault, 1895.
→ LEGAY (M.-L.), (dir.), *Dictionnaire historique de la comptabilité publique : Vers 1500-vers 1850*, Presses universitaires de Rennes, 493 p.
→ LEROY- BEAULIEU (P.), *L'État moderne et ses fonctions*, Paris, Guillaumin, 1890, 463 p.
→ MARTIN (H.), *Application aux écritures de la comptabilité publique de la tenue des comptes en partie double*. Paris, 1865, 59 p.
→ MARTINET (M.), *Leçons sur la comptabilité publique*, École nationale supérieure de l'aéronautique, 1931, 48 p.
→ MASSON (V.-A.), *De la comptabilité des dépenses publiques*, Paris, Imprimerie L.T. Cellot, 1822, 303 p.
→ MIRIMONDE (P. de), *La Cour des comptes : Historique, Organisation, Apurement des comptes. Contentieux, Voies de recours, Contrôle administratif*, Paris, Sirey, 1947, 320 p.
→ MONTCLOUX (H.), *De la comptabilité publique en France*, Paris, éd. H. Bossange, 1840, 399 p.
→ SAY (L.) *et alii*, *La comptabilité des finances publiques*, conférence faite à Merville, le 24 octobre 1869, Hachette, coll. « Sciences sociales », 2013, 36 p.
→ SOQUET (M.), *La réforme de la comptabilité publique*, Paris, Dunod, 1934, 166 p.
→ TOUCHELAY (B.), *L'État et l'entreprise : une histoire de la normalisation comptable et fiscale à la française*, Rennes, PUR, coll. « Histoire », 2011, 384 p.
→ VOGUET (G.) ARIS (J.-F.), PALANT (J.), *Règlement général sur la comptabilité publique. Décret du 31 mai 1862 et actes modificatifs intervenus jusqu'au 31 décembre 1927*, 3e éd. (mise à jour et considérablement augmentée), Nancy-Paris-Strasbourg, Berger Levrault, 1928, 443 p.

COMPTABILITÉ – ÉCONOMIE – GESTION (OUVRAGES)

→ AGLIETTA (M.), REBERIOUX (A.), *Dérives du capitalisme financier*, Paris, Albin Michel, coll. « Bibliothèque d'économie », 2004, 394 p.
→ BERTHIER (J.-F.), *Comment l'État tient ses comptes*, Paris, Bordas, 1990, 237 p.
→ BORIS (E.), *Normes comptables : la mondialisation en panne*, En temps réel, n° 50, 2013, 18 p.
→ CHAMBON (J.-L.), PLUCHART (J.-J.), (dir.), *Grandeur et misère de la finance moderne*, Paris, Eyrolles, 2013, 432 p.
→ COLASSE (B.), *Les fondements de la comptabilité*, 2e éd., Paris, La Découverte, coll. « Repères », 2012, 125 p.
→ COZIAN (M.), GAUDEL (P.-J.), *La comptabilité racontée aux juristes*, Paris, Litec, coll. « Litec Fiscal », 2006, 549 p.
→ CROUZET (Ph.), VERON (N.), *La mondialisation en partie double : la bataille des normes comptables*, En temps réel, n° 3, avril 2002, 18 p.
→ DEMESSTERE (R.), *Le contrôle de gestion dans le secteur public*, 2e éd., Paris, LGDJ, coll. « Systèmes », 2005, 224 p.
→ EMERY (Y.), GIAUQUE (D.), *Paradoxes de la gestion publique*, Paris, L'Harmattan, 2005, 252 p.
→ EVAH-MANGA (E.), *Le contrôle de gestion dans les collectivités territoriales : Une approche sociologique*, Paris, L'Harmattan, coll. « Finances publiques », 2012, 434 p.
→ EYRAUD (C.), *Le capitalisme au cœur de l'État : comptabilité privée et action publique*, Bellecombe-en-Bauges, éd. du Croquant, coll. « Dynamiques socio-économiques », 2013, 320 p.

→ GARNIER (P.), *La comptabilité : algèbre du droit et méthodes d'observation des phénomènes économiques*, Paris, Dunod, 1947, 125 p.
→ GÉLINAS (F.), *La comptabilité des organismes du secteur public : un exemple, la comptabilité municipale au Québec*, éd. Savoir d'aujourd'hui, 1989, 152 p.
→ GOUIFFES (P.-F.), *L'âge d'or des déficits : 40 ans de politique budgétaire française*, Paris, La documentation française, coll. « Les études de la documentation Française », 2013, 234 p.
→ HUFTY (M.), (dir.), *La pensée comptable : État, néolibéralisme, nouvelle gestion publique*, Paris-Genève, PUF-IUED, 1998, 256 p.
→ HURON (D.), SPINDLER (J.), *Le management public en mutation*, Paris, L'Harmattan, coll. « Management public », 2008, 384 p.
→ LANDE (E.), ROCHER (S.), *Consolidation et secteur public local : genèse et évolution des pratiques*, Actes de la conférence de l'Association Francophone de Comptabilité, Cergy, mai 2008, AFC, France, Association française de comptabilité.
→ LANDE (E.), *La réforme comptable des États : Panorama des réformes mises en place par les États*, colloque de l'AIST - Banque Mondiale, Paris, France, 2009.
→ MARTIN–VALLAS (B.), *Comptabilité publique... ne mesurant ni résultats, ni capitaux, notre comptabilité publique incite à détruire notre capital collectif*, éd. LPM, coll. « Nano », 1999, 24 p.
→ MASSEMET (M.), *La nouvelle gestion publique : pour un État sans bureaucratie*, éd. Hommes et techniques, coll. « Suresnes », 1975, 145 p.
→ MAZOUZ (B.), *La gestion intégrée par résultats, concevoir et gérer autrement la performance dans l'Administration publique*, Québec, PUQ, 2008, 460 p.
→ ROBERT (J.-F.), COLIBERT (J.), *Les normes IPSAS et le secteur public États et municipalités, Établissements publics, Organisations internationales*, Paris, Dunod, coll. « Management Public », 2008, 282 p.
→ SAUNIER (Ph.), *Politique de la comptabilité publique*, Paris, L'Harmattan, coll. « Inter national », 2014, 238 p.
→ SAVATIER (R.), *Le droit comptable au service du droit de l'Homme*, Paris, Dalloz, 1re éd., 1969, 528 p., 2e éd. coll. « Bibliothèque Dalloz », 2006, 528 p.
→ SCHOUN (G.), SAINT-FRONT (J. de), SAINT-FRONT (P. de), VEILLARD (M.), *Manifeste pour une comptabilité universelle*, Paris, L'Harmattan, coll. « Un autre regard », 2012, 132 p.
→ SCHWENGLER (B.), *Déficit Publics, l'inertie française*, Paris, L'Harmattan, coll. « Finances publiques », 2012, 204 p.
→ SOQUET (M.), *La Nouvelle comptabilité communale et la conception rationnelle de la comptabilité publique*, Paris, Dunod, 1960, 165 p.
→ WATHELET (J.-C.), *Budget, comptabilité et contrôle externe des collectivités territoriales, essai prospectif*, Paris, L'Harmattan, coll. « Finances publiques », 2000, 559 p.

DROIT (OUVRAGES)

→ ALLAND (D.), RIALS (S.) (dir.), *Dictionnaire de la culture juridique*, Paris, PUF-Lamy, « Quadrige », 2003, 1960 p.
→ AMSELEK (P.), *Études de droit public*, Mélanges P. Amselek, Éditions Panthéon-Assas, 2009, 792 p.
→ CARRÉ DE MALBERG (R.), *Contribution à la théorie générale de l'État*, Paris, Sirey, Tome I, 1920, 837 p.
→ CHEVALLIER (J.), *L'État post-moderne*, 3e éd., Paris, LGDJ, coll. « Droit et société », 2008, 266 p.
→ DAHL (R.), *Qui gouverne ?*, coll. « Analyse politique », Paris, Armand Colin, 1971, 392 p.
→ DUGUIT (L.), *Les transformations du droit public*, Paris, Armand Colin, 1913, 285 p.
→ GAUDEMET (J.), *Les naissances du droit : le temps, le pouvoir et la science au service du droit*, 3e éd., Paris, Montchrestien, coll. « Domat Droit public », 2001, 389 p.
→ GUYON (C.), EVAH-MANGA (E.), *Réussir le changement dans le service public*, 2e éd., Paris, Éditions d'Organisation, coll. « Service public », 2003, 286 p.
→ KOUBI (G.) (dir.), *Doctrines et doctrine en droit public*, PUSST, coll. « Constitutions, droit et politique », 1997, 210 p.
→ MARCOU (G.), *Les mutations du droit de l'administration en Europe : pluralisme et convergences*, Paris, L'Harmattan, coll. « Logiques juridiques », 2000, 352 p.
→ MARTIAL-BRAZ (N.), RIFFARD (J.-F.), BEHAR-TOUCHAIS (M.), (dir.), *Les mutations de la norme*, Paris, Economica, coll. « Études juridiques », 2011, 328 p.
→ MORIN (E.) (dir.), *Relier les connaissances. Le défi du XXIe siècle*, Paris, Seuil, 1999, 471 p.

→ MULLER (P.), SENAC-SLAWINSKI (R.), *Genre et action publique : la frontière public-privé en questions*, Paris, L'Harmattan, coll. « Logiques politiques », 2009, 248 p.
→ RUFFERT (M.), *La mutation du droit administratif en Europe*, Munich, éd. Sellier européennes, 2007, 323 p.

FINANCES PUBLIQUES (OUVRAGES)

→ ABATE (B.), *La nouvelle gestion publique*, Paris, LGDJ, coll. « Systèmes », 2000, 152 p.
→ ADANS (B.), BOYER (B.), LAURENT (Ph.), *La comptabilité communale*, 3e éd., Paris, LGDJ, coll. « Politiques locales », 2003, 115 p.
→ AKHOUNE (F.), *La réforme de la gestion budgétaire et comptable publique*, Paris, LGDJ, coll. « Systèmes », 2013, 260 p.
→ ALVENTOSA (J.-R.), *Management public et gestion des ressources*, Paris, LGDJ, coll. « Systèmes », 2012, 240 p.
→ AMSELEK (P.) (dir.), *La Cour des comptes d'hier à demain*, Paris, LGDJ, 1979, 247 p.
→ Association des agents comptables des universités, *Le contrôle interne dans tous ses états*, Actes du colloque de Lille des 7 et 8 juin 2012, Paris, ACCU, 2012, 175 p.
→ AUDIFFRET (Ch.-L.-G. Mis D'), *Le budget*, Paris, A. Allouard, 1841.
→ AUDIFFRET (CH.-L.-G.), *Le système financier de la France*, 3e éd., (revue et constamment augmentée), Paris, Imprimerie et librairie administratives de Paul Dupont, 1830-1862, 2e tome, livre quatrième, *Examen de la comptabilité publique, 1863*, 670 p.
→ BARILARI (A.), BOUVIER (B.), *La LOLF et la nouvelle gouvernance financière de l'État*, Paris, LGDJ, 1re éd., coll. « Systèmes », 2004, 207 p., 2e éd., 2007, 230 p., 3e éd., 2010, 261 p.
→ BARILARI (A.), *L'État de droit : réflexion sur les limites du juridisme*, Paris, LGDJ, coll. « Systèmes », 2000, 119 p.
→ BAZY-MALAURIE (C.), (dir.), *Comptes et mécomptes de l'État : 1807-2007 : le bicentenaire de la Cour des comptes*, Paris, éd. Albin Michel, coll. « Essais Doc », 2008, 407 p.
→ BETBEZE (J.-P.), CŒURE (B.) (Dir.), *Quelles réformes pour sauver l'État ?*, Paris, PUF, coll. « Cahiers du Cercle des économistes », 2011, 160 p.
→ BEZES (Ph.), DESCAMPS (F.), KOTT (S.) & TALLINEAU (L.), (dir.), *L'invention de la gestion des finances publiques : Élaborations et pratiques du droit budgétaire et comptable au XIXe siècle (1815-1914)*, Paris, CHEF, coll. « XIXe et XXe siècles », 2010, 579 p.
→ BEZES (Ph.), DESCAMPS (F.), KOTT (S.) & TALLINEAU (L.), (dir.), *L'invention de la gestion des finances publiques : du contrôle de la dépense à la gestion des services publics (1914-1967)*, Paris, CHEF, coll. « XIXe et XXe siècles », 2013, 680 p.
→ BEZES (Ph.), SINE (A.), (dir.), *Gouverner (par) les finances publiques*, Presses de la fondation nationale des sciences politiques, 2011, 523 p.
→ BIDART (M.-T.), MORAUD (J-C.), *M 14 : La comptabilité des communes*, 9e éd., Paris, Berger-Levrault, 2007, 361 p.
→ BOSSU (B.), *Transparence et gouvernance : une relecture*, Paris, Hélina éd., coll. « Colloques et opinions », 2011, 150 p.
→ BOUVIER (M.), (dir.), *La nouvelle administration financière et fiscale*, Paris, LGDJ, coll. Hors-LGDJ, 2011, 198 p.
→ BOUVIER (M.), *L'État sans politique : tradition et modernité*, Paris, LGDJ, 1986, 267 p.
→ CAPRON (M.), *La comptabilité en perspective*, Paris, La Découverte, coll. « Repères », 1993, 123 p.
→ CHOUSSAT (J.), *La fonction de contrôle externe des Administrations économiques et financières*, Faculté de droit (CERAF) et des sciences économiques, Université de Bordeaux I, 1994, 225 p.
→ Collectif, *La sécurité financière et l'État : Bilan et perspectives*, L'Harmattan, coll. « Droit de la sécurité et de la défense », 200 p.
→ CONAN (M.), DOYELLE (A.), POUJADE (B.), RENOUARD (L.), VACHIA (J.-P.), VALLERNAUD (L.), *Code des juridictions financières, commentaires et annotations*, 3e éd., Paris, Le Moniteur, coll. « Code », 2013, 1416 p.
→ DESCHEEMAEKER (C.), *La Cour des comptes*, Paris, La documentation française, coll. « Les études de la documentation Française », 2005, 205 p.
→ DEVAUX (G.), *La Comptabilité publique*, tome I : *Les Principes*, Paris, PUF, 1957, 247 p.
→ ECALLE (F.), *Maîtriser les finances publiques ! Pourquoi, comment ?*, Paris, Economica, 2005, 350 p.
→ FABRE (J.-F.), *Le contrôle des finances publiques*, Paris, PUF, coll. « L'Économiste », 1968, 207 p.
→ FRANÇOIS (J.-J.), *Des services publics performants : C'est possible !*, Paris, First éditions, 2004, 395 p.

→ GUEX (S.), *L'argent de l'État : parcours des finances publiques au XXe siècle*, Lausanne, éd. Réalités sociales, 1998, 313 p.
→ INGLEBERT (X.), *Manager avec la LOLF : pratiques de la nouvelle gestion publique*, 1re éd., Paris, Groupe Revue Fiduciaire, coll. « Réforme de l'État », 2005, 320 p., 2e éd., 2009, 409 p.
→ LAMBERT (A.), *Déficits publics : la démocratie en danger*, Paris, Armand Colin, Hors-collection, 2013, 240 p.
→ MAGNET (J.), *Les comptables publics*, LGDJ, coll. « Systèmes », 1995, 151 p.
→ MAGNET (J.), *La Cour des comptes*, Paris, Berger-Levrault, coll. « L'Administration nouvelle », 1re éd., 1965, 237 p., 5e éd., 2001, 382 p.
→ Ministère des Finances, *La Comptabilité publique. Continuité et modernité*, Actes de colloque, Bercy, 25-26 nov. 1993, CHEF, 1995, 558 p.
→ MORDACQ (F.) (Coord.), *La LOLF : un nouveau cadre budgétaire pour réformer l'État*, Paris, LGDJ, coll. « Systèmes », 2006, 412 p.
→ PAUL (M.), *Les finances de l'État : budget et comptabilité*, Paris, Economica, 1981, 679 p.
→ PHILIP (L.), (Dir.), *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, Paris, Economica, 1991, 2 vol., 1647 p.
→ PONCINS (M. de), *Les étranges silences de la Cour des comptes*, Paris, Odilon Média, coll. « N / A », 1996, 226 p.
→ RODRIGUEZ (M.), *Le service public et la loi organique relative aux lois de finances du 1er août : Contributions de la réforme des finances publiques à la modernisation de l'État*, Marseille, PUAM, coll. « Centre de recherches administratives, 2013, 488 p.
→ SEDJARI (A.) (dir.), *Gouvernance et conduite de l'action publique au XXIe siècle*, L'Harmattan, coll. « Espace et territoires », 2003, 423 p.
→ TARDIEU (M.), *À quoi sert la Cour des comptes ?*, Paris, Hachette, 1967, 221 p.
→ WEBER (M.), *Le savant et le politique, 1919*, trad. française, Paris, Plon, 1969, 230 p.
→ WILLIAM (G.), *Les principes budgétaires et comptables publics*, Paris, LGDJ, coll. « Systèmes », 2009, 248 p.

III : THÈSES ET AUTRES TRAVAUX UNIVERSITAIRES

→ ABDUL WAHAB ISMAIL (S.), *Droit budgétaire et comptabilité publique en Irak (élément comparatif avec la France)*, Thèse de doctorat en Droit public, Université Caen 1992, Lille, ANRT (Atelier national de reproduction des thèses) 1993, 679 p.
→ AKHOUNE (F.), *Le comptable public à l'épreuve de la nouvelle gestion publique*, Thèse de Droit Paris 1, 2007, 547 p.
→ BENETEAU (J.), *La remise en cause du principe d'annualité budgétaire*, thèse droit public Université Marseille 3, 2008, 556 pages.
→ BENOIT (P.), *La responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics*, Thèse pour le doctorat en droit, Université de Strasbourg, 1967, 295 p.
→ BENSADON (D.), *La consolidation des comptes en France (1929-1985) : Analyse du processus d'introduction et de diffusion d'une technique comptable*, Thèse de doctorat en Sciences de gestion, Université Nantes, 2007.
→ BEZES (Ph.), *Réinventer l'État : Les réformes de l'administration française (1962-2008)*, Paris, PUF, coll. « Le lien social », 2009, 519 p.
→ BOEHLER (E.), *Des rôles respectifs des ordonnateurs et des comptables à l'occasion des procédures de réalisation des recettes et des dépenses publiques*, Thèse, Université Paris II, 1981.
→ BOUSTA (R.), *Essai sur la notion de bonne administration en droit public*, Paris, L'Harmattan, coll. « Logiques juridiques », 2010, 568 p.
→ CATTEAU (D.), *La LOLF et la modernisation de la gestion publique : la performance, fondement d'un droit public financier rénové*, Thèse pour le doctorat en droit, Université Lille II, 2005, 556 p.
→ CHANTIRI-CHAUDEMANCHE (R.), *Contribution à l'analyse des processus d'élaboration des normes comptables : une étude comparée des processus français et britannique*, Thèse de doctorat, Université Paris Dauphine, Paris, 2000.
→ CHELLI (S.), *De quelques problèmes fondamentaux de la comptabilité publique*, Thèse pour le doctorat d'État en droit, Faculté de droit et des Sciences politiques et économiques de Tunis, 1982.

→ COLON (J.-L.), *La consolidation des comptes de l'État : un modèle pour la France*, Thèse de doctorat en Droit, Paris I, 2009, 492 p.

→ CONAN (M.), *La non obligation de dépenser*, Bibliothèque de science financière, tome 43, LGDJ, 2004, 425 p.

→ DELAVELLE (E.), *Le bilan au point de vue comptable et juridique*, thèse, Grenoble, 1910, 176 p.

→ DICK (W.), *L'image des performances à travers les comptes annuels : le cas de la France et de l'Allemagne*, thèse de doctorat en Gestion, Université Paris XII, Val-de-Marne, 1997.

→ FAYAD (A.-A.), *La normalisation comptable, vecteur d'une gestion efficace*, thèse en Science de gestion, Université, Montesquieu-Bordeaux IV, 1999.

→ GILLES (W.), *Les transformations du principe de l'unité budgétaire dans le système financier public contemporain*, thèse pour le doctorat en droit, Université Paris I Panthéon-Sorbonne, Paris, Dalloz, coll. « Bibliothèque parlementaire et constitutionnelle », 2007, 458 p.

→ GUEREKOBAYA, (P.), *Les régimes dérogatoires au droit de la comptabilité publique*, thèse de doctorat en Finances publiques et fiscalité, Université Paris II, 2007.

→ GUEYE (T.), *L'incidence de l'Union Économique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA) sur les finances publiques de ses États membres*, thèse pour le doctorat en droit, Université Panthéon-Assas, 2011, 560 p.

→ GUILLERMINET (C.), *La nouvelle fonction comptable de l'État ou le devenir du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables publics*, thèse pour le doctorat en droit public, Université de Montpellier 1, 2009, 833 p.

→ HONORE (A.), *Le concept d'image fidèle comme traduction d'une éthique comptable*, thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Université Paris IX Dauphine, 1999.

→ HUBY (B.), *La certification des comptes de l'État un processus inachevé ?*, thèse de doctorat en Sciences de gestion, Paris, CNAM, 2008, publiée sous le titre : *La certification des comptes de l'État*, Paris, L'harmattan, 2010, coll. « Recherches en Gestion », 491 p.

→ JEAN-ANTOINE (B.), *Les normes constitutionnelles financières en droit français de 1789 à nos jours*, thèse de doctorat en Droit, Paris I, 2009, Paris, LGDJ, coll. « Bibliothèque Finances publiques et Fiscalité », Tome 51, 2010, 592 p.

→ JUBE (S.), *Droit social et normalisation comptable*, Paris, LGDJ, coll. « Droit et Économie », 2011, 680 p.

→ KOTT (S.), *Le contrôle des dépenses engagées : évolutions d'une fonction*, thèse de droit Paris X Nanterre, 2001, Paris, CHEFF, coll. « XIXe et XXe siècles », 2004, 443 p.

→ KUREK (A.), *Juge financier, juge administratif*, thèse pour le doctorat en droit public, Université Lille II, 2010, 497 p.

→ LABARDIN (P.), *L'émergence de la fonction comptable en France*, thèse de doctorat en Sciences de gestion, Université d'Orléans, 2008, 368 p.

→ LANDE (E.), *L'information financière des villes et leurs satellites : étude des conditions d'émergence d'un modèle de consolidation spécifique au secteur public*, thèse de doctorat en Sciences de gestion, Paris, CNAM, 1996, 487 p.

→ LE MANH-BENA (A.), *Le processus de normalisation comptable par l'IASB : le cas du résultat*, thèse de doctorat en Sciences de gestion, Paris, CNAM, 2009, 423 p.

→ LEMARCHAND (Y.), *Du dépérissement à l'amortissement : enquête sur l'histoire d'un concept et de sa traduction comptable*, thèse de doctorat en science de gestion, Université Paris XII, Val-de-Marne, 1993, Nantes, Ouest Éditions.

→ LEMOINE (B.), *Les valeurs de la dette : L'État à l'épreuve de la dette publique*, Thèse pour le doctorat (Doctorat Paris Tech.), École nationale des Mines de Paris Tech., 2011, 426 p.

→ LEOTARD (A.), *Le décret de 31 mai 1862 et la reforme de la comptabilité publique*, thèse pour le doctorat, Université de Paris, Librairie du Recueil Sirey, 1935, III-176 p.

→ MARCE (V. de), *Des comptabilités occultes*, thèse pour le doctorat, Paris, Impr. de F. Levé, 1887, 234 p.

→ MERIOT (C.), *La comptabilité publique au XVIIIe siècle*, thèse pour le doctorat, Paris, 1973.

→ MONTAGNIER (G.), *Contribution à l'étude de Trésorier-Payeur général*, Thèse pour le doctorat, Université de Lyon, 1963, Paris, LGDJ, 1966, 359 p.

→ NEURRISSE (A.), *Le Trésorier-payeur général*, thèse pour le doctorat en droit, Université de Paris II, Paris, LGDJ, coll. « Bibliothèque de science financière », 1988, 251 p.

→ PANCRAZI (L.), *Le principe de sincérité budgétaire*, Paris, L'Harmattan, coll. « Finances Publiques », 2012, 712 p.

→ PASQUALINI (F.), *L'image fidèle, facteur d'évolution du droit comptable*, thèse de droit, Université Lille 3, ANRT (Atelier national de reproduction des thèses) 1990, 630 p.

→ PAUL (M.), *La mutation des finances publiques*, université Jean-Moulin, Lyon 3, 2006.
→ PHUONG NGUYEN (C.), *La réforme comptable au Vietnam depuis 1995 : nature, causes et conséquences*, thèse de doctorat en Sciences de gestion, université Paris Dauphine.
→ PIERUCCI (C.), *Une responsabilité à raison de la gestion publique : la responsabilité devant la cour de discipline budgétaire et financière*, thèse pour le doctorat en droit, Université de Strasbourg III, 2003, ANRT (Atelier national de reproduction des thèses), 1990, 423 p.
→ PINET-CUOQ (B.), *Comptabilité publique et gestion municipale*, thèse de droit, Lyon III, 1983, 335 p.
→ PORTAL (M.), *La politique qualité de la certification des comptes publics, le cas de la Cour des Comptes*, thèse de doctorat en Sciences de gestion, université de Poitiers, 2009, éditions universitaires européennes EUE, 2010, 536 p.
→ RAKOTO (H.), *Innovation comptable au sein des communes malgaches : cas de l'adoption de la comptabilité d'engagement*, thèse de doctorat en Sciences de gestion, université de Poitiers, 2007.
→ RANANJASON RALAZA (T.), *Réforme et innovations comptables dans le secteur public local malgache : Étude des conditions de développement et d'adoption d'un système d'information simplifié*, thèse de Doctorat en Sciences de gestion IAE-Poitiers, 2008, 389 p.
→ REGNAULT (P.), *La réforme générale de la comptabilité publique*, thèse de doctorat, Université de Paris, Jouve, 1937, 119 p.
→ RICHAUD (E.), *L'instruction budgétaire et comptable M 14 et la gestion financière de petites collectivités locales*, thèse de doctorat en Droit public, Université de Corse, 2008, 470 p.
→ ROCHER (S.), La consolidation des risques dans le secteur public local : Du processus de création par la Direction Générale de la Comptabilité Publique à l'implantation dans une communauté urbaine française, Thèse de doctorat en Sciences de gestion, Université de Limoges. 2006, 457 p.
→ SEUROT (L.), *L'autorisation administrative*, thèse Nancy, 2013, 721 p.
→ SPOHR (F.), Le principe de séparation ordonnateur et comptable. Contribution à l'étude de l'évolution du principe de séparation ordonnateur et comptable et de la portée de ce contrôle sur l'ordonnateur, Thèse de doctorat en Droit, Aix-Marseille 3, 2009, 412 p.
→ STOLOWY (N.-S.), *Droit pénal et comptabilité*, thèse de doctorat en Droit privé, université Paris I, université Panthéon-Sorbonne, 1997.
→ SURLEAU (G.), *Les réformes financières de M. de Villèle*, thèse droit, Paris, Larose, 1901.
→ SY (A.), *La réorganisation institutionnelle des juridictions financières : une réforme indispensable ?*, Mémoire de Master 2, Recherche, année universitaire 2009-2010, 113 p.
→ TELLER (P.), *Une représentation formelle des normes comptables internationales*, thèse de doctorat en Informatique, université Nice, 2007.
→ THEBAULT (S.), *L'ordonnateur en droit public financier*, thèse pour le doctorat en droit, Université de Paris I, Panthéon-Sorbonne, coll. « Bibliothèque de finances publiques et fiscalité », tome 54, 2007, 387 p.
→ VILA (J.-B.), *Recherches sur la notion d'amortissement en matière de contrats administratifs*, thèse, Toulouse 2009, éd. ANRT, 2012.
→ VOITURIEZ (A.), *Des comptes d'administration et de leur contrôle*, thèse pour le doctorat, université de Paris 1899, Paris, Arthur Rousseau, 1899, 391 p.
→ WASERMAN (F.), *Les doctrines financières publiques en France au XIXe siècle*, thèse de doctorat en Droit, Paris I, 2010, Paris, LGDJ, coll. « Bibliothèque Finances publiques et Fiscalité », tome 54, 2012, 415 p.
→ WLAZLAK (M.), *Les règles de comptabilité publique et le recours aux associations parapubliques locales*, thèse de droit, université Metz, 1993, 380 p.

IV : ARTICLES

GÉNÉRALITÉS

HISTOIRE FINANCIÈRE

→ Anonyme, « Le mouvement du patrimoine de l'État (1877-1889) », *Bulletin de statistique et de législation comparée*, vol. 28, 1890, p. 516-523.
→ BOTTIN (M.), « Les origines comptables du principe d'annualité budgétaire », *Le temps et le droit*, Actes des Journées internationales d'Histoire du droit, Nice 2000, Nice, Serre Éditeur, 2002, pp. 91-105.
→ CAMPAGNOLE (E.), « Sur l'importance d'unifier les

études de la comptabilité de Joseph Cerboni », *Annales de l'École libre des sciences politiques*, vol. 2, 1887, p. 620-621.
→ GUILBAULT (A.), « Quelques mots sur la comptabilité publique. Bilan et budget », *Journal des économistes*, vol. 34, n° 5, mai 1886, pp. 241-251.
→ LACHAPELLE (G.), « La réforme de la comptabilité publique », *Revue politique et parlementaire*, n° 480, 41e année, novembre 1934, pp. 267-269.
→ LEMARCHAND (Y.), « À la conquête de la science des comptes, variations autour de quelques manuels français de tenue des livres », *in* J. HOOCK, P. JEANNIN (Eds) *Ars mercatoria. Handbücher und Traktate für den Gebrauch des Kaufmanns*, 1470-1820. T. III, *Analysen 1470-1700*, Schöningh, Paderborn, 2001, pp. 91-129.
→ LEMARCHAND (Y.), « De l'Ordonnance de 1673 au Plan comptable 1947, la lente émergence de la doctrine comptable française », *Storia della Ragioneria*, 1998, vol. 2, pp. 29-56.
→ LEMARCHAND (Y.), « Comptabilité, discipline et finances publiques : une expérience d'introduction de la partie double sous la Régence », *Politiques et management public*, vol. 18, n° 2, 2000, pp. 93-121.
→ MASQUELIER (P.) « La Comptabilité publique de Gilbert Devaux : un plaidoyer pour le maintien d'une gestion publique des finances publiques en France dans les années 1950 », *L'invention de la gestion des finances publiques : Du contrôle de la dépense à la gestion des services publics (1914-1967)*, Paris, CHEF, vol. II, 2013, pp. 445-518.
→ PEYTRAL (P.), « La réforme de la comptabilité publique. Rapport au Président de la République française », *Bulletin de statistique et de législation comparée*, vol. 24, 1888, p. 15-17.
→ SWARTE (V. de), « Essai sur l'histoire de la comptabilité publique en France », *Journal de la société statistique de Paris*, tome XXVI, 1885, pp. 317-352.

COMPTABILITÉ – GESTION – ÉCONOMIE

→ BELKEBIR (L.), Le programme accord : quel bilan ?, *Revue française de finances publiques*, n° 87, 2004, pp. 315-327.
→ BÉRÈS (C.), « Le palier 2006 en comptabilité de l'État », *La Revue du Trésor*, n° 11, septembre 2005, pp. 586-590.
→ BERTHIER (J.-F.), « Le plan intérimaire de modernisation des comptabilités de l'État », *La Revue du Trésor*, n° 7, 1988, p. 416 et s.
→ BILLY (J.), « Le Bilan du Trésor, instrument d'analyse de la gestion financière de l'État », *Revue économique*, vol. 11, n° 1, 1960, pp. 69-106.
→ BIONDI (Y.) « De Charybde de la comptabilité de caisse en Scylla de la comptabilité patrimoniale, ou du périlleux périple de la comptabilité de l'État en France (et ailleurs) », *Revue de la régulation*, n° 3-4, 2008, pp. 1-37.
→ BLANCHETON (B.), « La trajectoire des finances publiques de la France : un dérapage contrôlé », *La Revue du Trésor*, n° 12, décembre 2004, pp. 738-742.
→ BOITEUX (D.), « Le bon usage des deniers publics », *Revue droit public*, n° 5, septembre-octobre 2011, pp. 1099-1136.
→ BOUINOT (J.), « Comptabilité privée, comptabilité publique et comptabilité nationale : comparaison des principes et des concepts », *Économie et statistique*, n° 29, décembre 1971, pp. 17-31.
→ BOUINOT (J.), « Les comptes consolidés d'une commune : recherche théorique et l'application pratique à la commune d'Orléans », *Revue de science financière*, vol. 67, n° 2, 1975, pp. 251-282.
→ BRENNER (J.-L.), « La fiabilisation des comptes publics locaux et hospitaliers, un enjeu de plus en plus majeur pour les finances publiques », *Gestion & Finances publiques*, n° 6, juin 2012, pp. 3-15.
→ BROCHETON (J.-P.), « La mise en place des progiciels de gestion intégrée (ONF), *Gestion & Finances publiques*, n° 3-4, mars-avril 2009, pp. 252-253.
→ BURLAUD (A.), ALEXANDER (D.), « Existe-t-il une ou plusieurs images fidèles en Europe ? », *Revue de droit comptable*, n° 93, février 1993, pp. 5-34.
→ BURLAUD (A.), SIMON (C.), « comptabilité publique, Comptabilité privée, comparaison des principes, des logiques, et des objectifs » *in Identité de gestion*, Vuibert, 1991, pp. 35-50.
→ BURLAUD (A.), PÉREZ (R.), « La comptabilité est-elle un « bien commun », *in*, M. Nikitin, C. Richard (dir.), *Comptabilité, Société, Politique, Mélanges en l'honneur du Professeur Bernard Colasse*, Paris, Economica, 2012.
→ CAPRON (M.), « La comptabilité : faut-il y croire pour avoir confiance ? », *Gérer et comprendre*, Annales des Mines, n° 21, décembre 1990, pp. 75-83.
→ CAPRON (M.), « Les modèles comptables et financier à l'épreuve des mutations économiques et technolo-

giques», *Économies et Sociétés*, série Sciences de Gestion n° 15, 1990, pp. 77-92.
→ CASTET (J.-P. de), *«Le droit au service de la comptabilité ou la comptabilité investie par le droit»*, Dalloz, n° 13, mars 2008, pp. 860-861.
→ CHAN (J.-L.), «Dix principes pour la Comptabilité publique», (Traduit de l'américain par Evelyne LANDE), *La Revue du Trésor*, n° 8-9, août-septembre 2007, pp. 752-757.
→ CHAROLLES (V.), «D'un automne à l'autre : les chantiers de la comptabilité», *Esprit*, n° 11, novembre 2009, pp. 63-75.
→ COHEN (A.-G.), DANBAKLI (Y.), «Pour une meilleure lisibilité des comptes publics», *Gestion & Finances publiques*, n° 5, mai 2013, pp. 22-28.
→ COLASSE (B.), «25 ans de comptabilité générale... Une nouvelle naissance de la vieille discipline?», *in* (C.), LE PEN *et Alii*, *Paris-Dauphine : 25 ans de sciences d'organisation*, Paris, éd. Masson, 1995, pp. 23-38.
→ COLASSE (B.), «La comptabilité : un savoir d'action en quête de théories», *in* J.-M. BARBIER (dir.), *Savoirs théoriques et savoirs d'action*, Paris, PUF, coll. «Biennales de l'éducation», 1996, pp. 73-89.
→ COLASSE (B.), «Qu'est-ce que la comptabilité?», *in* Y. SIMON, P. JOFFRE, *Encyclopédie de gestion*, 2e éd., volume III, Paris, Economica 1997, pp. 2715-2731.
→ COLASSE (B.), «Vingt ans de recherche comptable française : continuité et renouveau». *Comptabilité Contrôle Audit*, n° spécial, 1999, pp. 23-34.
→ COLIN (C.), MATTRET (J.-B.), «La comptabilité publique : instrument d'information?», *Gestion & Finances publiques*, n° 2-3, février-mars 2013, pp. 125-128.
→ CORDEAU (P.), «La réforme de la comptabilité générale de l'État», *La Revue du Trésor*, Août-Septembre 1988, pp. 496 et s.
→ DEMEESTERE (R.), «La comptabilité communale : évolutions et perspectives», *Revue française de finances publiques*, n° 47, janvier 1994, pp. 7-12.
→ DEMEESTRE (R.), «Pour une vue pragmatique de la comptabilité», *Revue française de gestion*, n° 157, avril 2005, pp. 103-114.
→ DEMONFORT (E.), «Hélios, du point de vue de l'utilisateur», *Gestion & Finances publiques*, n° 5 - mai 2011, pp. 304-308.
→ DENIEL (A.), «Les règles de la comptabilité publique. Des mythes à la réalité», *La Revue du Trésor*, juin 1993, pp. 339-347.
→ DENTINGER (N.), CREMIERS (C. de), «La Comptabilité publique et les services du Trésor au XXe siècle», *La Revue du Trésor*, n° 1, janvier 1995, pp. 3-14.
→ DREVETON (B.), GUILLARD (C.), «Quand le développement d'une comptabilité de gestion influence la pratique comptable : Le cas d'une organisation publique», *Repères*, n° 37, janvier-mars 2013, pp. 46-56.
→ DUMONT (J.), «Les principes comptables peuvent-ils être universels?», *Revue française de comptabilité*, n° 464, avril 2013, p. 7.
→ ECALLE (F.), «La coordination des politiques et des comptabilités publiques dans le cadre des engagements européens de la France», *Politiques et Management Public*, vol. 30, n° 3, juillet-septembre 2013, pp. 339-349.
→ EYRAUD (C.), «Comptabilité (publique et privée) et sociologie, ou l'analyse sociologique des catégorisations sociales», *Contrôle-Comptabilité-Audit*, juin 2004, pp. 29-45.
→ EYRAUD (C.), «Pour une approche sociologique de la comptabilité. Réflexions à partir de la réforme comptable chinoise», *Sociologie du Travail*, vol. 45, n° 4, 2003, pp. 491-508.
→ EYRAUD (C.), «Une comptabilité d'entreprise pour les États? Un dispositif de quantification économique soumis à l'analyse sociologique : Le cas français», *Sociologie et sociétés*, vol. 43, n° 2, 2011, pp. 91-116.
→ FILIPPINI (J.), «Le rôle des systèmes d'information dans la transformation de l'État : pourquoi une DISIC», *Gestion & Finances publiques*, n° 10, octobre 2011, pp. 700-705.
→ FOUCRET (A.), SPINAT (E.), «La dématérialisation des documents «papier» dans la chaîne comptable et financière», *La Revue du Trésor*, n° 10, octobre 2006, pp. 688-691.
→ GELARD (G.), «L'information comptable : pour quoi, pour qui?», *Revue française de comptabilité*, n° 427, décembre 2009, pp. 40-43.
→ GIRAULT (A.), «Deux siècles de comptabilité publique (1814-2008),» *Gestion & Finances Publiques*, n° 5, mai 2009, pp. 418-402.
→ GLIMET (E.), «La comptabilité patrimoniale de l'État, une image fidèle?», *Revue française de finances publiques*, n° 40, octobre-décembre 1992, pp. 48-66.
→ GLOUX (O.), «Décret sur la gestion budgétaire et comptable publique : la prospérité d'un héritage», *Gestion & Finances publiques*, n° 2-3, février-mars 2013, pp. 23-26.
→ HERNU (P.), «Pour une unicité budgétaro-comptable

des administrations publiques», *Gestion & Finances publiques*, n° 5, mai 2012, pp. 57-60.
→ HOEPFFNER (H.), «Finances et comptabilité publique», *Droit administratif*, n° 4, avril 2012, pp. 35-41.
→ HOURIEZ (G.), «De la comptabilité de l'État aux critères de Maastricht», *Revue française de finances publiques*, n° 93, février 2006, pp. 121-124.
→ HUFTY (M.), «Aux racines de la pensée comptable», *in* M. HUFTY (dir.), *La pensée comptable, État, néolibéralisme, nouvelle gestion publique*, Paris, Éditions Presses Universitaires de France, 1998, pp. 15-40.
→ IANNUCCI (F.), «Comptabilité locale et LOLF», *Gestion & Finances publiques*, n° 1, janvier 2009, pp. 39-42.
→ JEANNARD (S.), «La comptabilité publique locale. Quelles transformations ? Quels enjeux ?», *Revue française de finances publiques*, n° 119, septembre 2012, pp. 103-113.
→ KLOPFER (M.), «Pourquoi et comment consolider les comptes des collectivités locales», *Revue française de finances publiques*, n° 34, 1991, pp. 123-132.
→ LABARDIN (P.), NIKITIN (M.), «Aux origines du mot comptabilité», *Revue française de comptabilité*, n° 428, janvier 2010, pp. 46-49, *in Repères*, n° 25, janvier-mars 2010, pp. 21-25.
→ LAJOUMARD (D.), «La prise en compte des nouvelles technologies par le décret du 7 novembre 2012», *Gestion & Finances publiques*, n° 3-4, février-mars 2013, pp. 95-100.
→ LAMARQUE (J.), «Comptabilité privée et comptabilité publique : l'application du Plan comptable aux communes», *Revue de science financière*, 1962, pp. 409-436.
→ LANDE (E.), «Diversité ou convergence des pratiques comptables ?», *La Revue du Trésor*, n° 8-9, août-septembre 2007, pp. 758-759.
→ LANDE (E.), «Le périmètre de consolidation dans le secteur public : identification et validation», *Comptabilité–Contrôle–Audit*, 1998, vol. 1, tome IV, pp. 107-127.
→ LANDE (E.), «Le système d'information des communes permet-il de mesurer le risque financier ?», *La Revue du Trésor*, n° 2 février 2003, pp. 106–115.
→ LASSEGUE (P.), «Esquisse d'une épistémologie de la comptabilité», *Revue d'économie politique*, n° 3, mai-juin, 1962, pp. 314-325.
→ LE LANN (Y.), «La retraite, un patrimoine ?», *Genèses*, vol. 3, n° 181, 2010, pp. 70-89.
→ LEDOUBLE (D.), «La comptabilité est-elle encore "l'algèbre du droit" ?», *Revue Française de Comptabilité*, n° 380, septembre 2005, pp. 18-21.
→ LEFEBVRE (P.), «Plaidoyer pour les règles de la comptabilité publique», *La Revue du Trésor*, mai 1989, pp. 241-246.
→ LEFEBVRE (P.), «Une règle d'or de la comptabilité publique : le paiement après service fait», *La Revue du Trésor*, 1996, pp. 667 et s.
→ LIMAL (B.), «CHORUS : quelle évolution pour l'organisation de la gestion financière de l'État ?», *La Revue du Trésor*, n° 11, novembre 2007, pp. 952-954.
→ LITVAN (D.), «Les comptes de l'État», *Gestion & Finances publiques*, n° 10, octobre 2012, pp. 4-7.
→ LITVAN (D.), «Comptes de l'État : l'approbation des premiers comptes tenus avec Chorus», *Gestion & Finances publiques*, n° 10, octobre 2013, pp. 16-20.
→ LITVAN (D.), «Les comptes 2009 de l'État : un effort particulier de transparence», *Gestion & Finances publiques*, n° 10, octobre 2010, pp. 688-691.
→ MANRY (E.), «La comptabilisation des impôts et autres transferts en comptabilité publique», *Repères*, n° 11, juillet-septembre 2006.
→ MARION (C.), MEUNIER (F.), «La comptabilité ne peut pas se passer d'évaluer», *Revue Française de Comptabilité*, n° 403, octobre 2007, p. 5.
→ MATTRET (J.-B.), «Comment comptabiliser les retraites ?», *La Revue du Trésor*, n° 7, juillet 2005, pp. 361 et s.
→ MATTRET (J.-B.), «L'information financière prospective», *La Revue du Trésor*, n° 11, novembre 2006, pp. 778-784.
→ MATTRET (J.-B.), «La comparabilité de l'information financière», *Revue française de finances publiques*, n° 121, février 2013, pp. 167-177.
→ MEUNIER (F.), «Quelle place accorder aux données de marché et à l'évaluation dans la comptabilité ?», *Repères*, n° 33, janvier-mars 2012, pp. 17-23.
→ MILOT (J.-P.), «Comment comprendre les comptes de l'État et à quoi peuvent-ils servir ?», *Revue française de finances publiques*, n° 93, février 2006, pp. 11-21.
→ MILOT (J.-P.), «Comptabilité générale et comptabilité nationale Différences et convergences : les enjeux pour le secteur public», *Gestion & Finances publiques*, n° 5, mai 2012, pp. 49-56.
→ MILOT (J.-P.), «Différentes notions de dettes et de bilan», *Gestion & Finances publiques*, n° 7, juillet 2011, pp. 523-526.

➔ MILOT (J.-P.), « L'information financière sur les finances publiques : périmètre, utilité et portée », *Revue française de finances publiques*, n° 122, avril 2013, pp. 137-142.

➔ MILOT (J.-P.), « La nature et l'origine de l'information financière sur les finances publiques », *Gestion & Finances publiques*, n° 8-9, août-septembre 2013, pp. 40-62.

➔ MILOT, (J.-P.) « Comptes publics et soutenabilité budgétaire », *Revue Française de Comptabilité*, n° 438, 2010, pp. 54-57.

➔ MOILLE (C.), MILOT (J.-P.), « Périmètre et fonctions de la comptabilité budgétaire de l'État », *Revue française de finances publique*, n° 107, juin 2009, pp. 303-314.

➔ MOLINIER (J.), « Des définitions de la comptabilité publique », *in* H. ROUSSILLON, (dir.), *Mélanges offerts à Pierre MONTANE de la FOQUE*, Presses de l'Institut d'études politiques de Toulouse, 1986, p. 961 et s.

➔ MONTAGNIER (G.), « Doit-on gérer une commune comme une entreprise ? », *Revue française de finances publiques*, n° 13, 1986, pp. 175-184.

➔ MORDACQ (F.), « Les interrelations entre comptabilité générale et comptabilité budgétaire », *Gestion & Finances publiques*, n° 6, juin 2010, pp. 415-419.

➔ MULLER (Y.), « L'évolution des relations de la comptabilité à l'économie et au droit », *Gestion & Finances publiques* », n° 7, juillet 2013, pp. 16-18.

➔ MUSSARI (R.), « La comptabilité publique, instrument et enjeu des rapports entre pouvoir central et collectivités locales : le cas du processus d'harmonisation en Italie », *Politiques et Management Public*, vol. 30, n° 3, juillet-septembre 2013, pp. 395-410.

➔ NOËL (Ch.), « La comptabilité est–elle morale ? », *Repères*, n° 8, juillet-décembre 2005, pp. 10-16., pp. 23-28.

➔ PAGEAUD (D.), PETIT (V.), « Fiabiliser l'information budgétaire et comptable », La Revue du Trésor, n° 5, mai 2006, pp. 258-259.

➔ PERREAULT (J.), « Le système français de comptabilité publique appliqué aux comptes de l'État », intervention au colloque « Comparative International Governemental Acounting Research » des 4 et 5 mai 1995, *La Revue du Trésor*, n° 10, octobre 1995, pp. 591-594.

➔ PICHET (E.), « Le patrimoine de l'État : une évaluation au 1er janvier 2004 », *politiques et management public*, vol. 23, n° 2, 2005, pp. 119-146.

➔ PRADA (M.), « Réflexion sur l'histoire de la comptabilité de l'État », *Revue française de finances publiques*, n° 93, février 2006, pp. 89-98.

➔ PRAT (M.-P.), CHAIGNEAU-PEYROUX (S.), JANVIER (C.), « La dématérialisation des données et l'évolution des relations entre ordonnateurs, comptables et juridictions financières », *Repères*, n° 15, juillet-septembre 2007, pp. 12-14.

➔ RAFFOURNIER (B.), DUMONTIER (P.), « L'information comptable : Pour qui, pour quoi ? », *Revue française de gestion*, 1989, pp. 23-29.

➔ RAFFOURNIER (B.), « La théorie positive de la comptabilité : une revue de la littérature », *Économies et Sociétés*, Série Sciences de gestion, vol. 16, novembre 1990, pp. 137-166.

➔ REY (G.), « Le règlement général du 29 décembre 1962 et la réforme de la comptabilité publique », *La Revue du Trésor*, 1987, p. 704.

➔ RICHARD (J.), « Souplesse des comptables et des juristes, subjectivité du concept de profit : les leçons de l'histoire de la comptabilité de Louis XIV aux IFRS », *Gestion & Finances publiques*, n° 5, mai 2013, pp. 9-12.

➔ RICHARD (P.), « Les stratégies de gestion : doit-on gérer une commune comme une entreprise ? », *Revue française de finances publiques*, n° 13, 1986,

➔ RINGENBACH (P.), « La commune doit être gérée comme une entreprise », *Revue française de finances publiques*, n° 13, 1986, pp. 201-203.

➔ RIVAL (M.), VIDAL (O.), « Comptabilité et politique », *Revue des sciences gestion*, n° 263-264, mai-juin 2013, pp. 15-18.

➔ ROCHER (S.), « De l'implantation à l'appropriation d'un outil de gestion comptable dans le secteur public local : une approche interactionniste », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2008, tome XIV, vol. 1, pp. 49-67.

➔ ROCHER (S.), « Grandeur et décadence de la consolidation des comptes dans le secteur public local français », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome XVII, n° 2, 2011, pp. 137-159.

➔ ROCHER (S.), « Implantation et rôle d'un outil de gestion comptable : une étude du cas du secteur public local », *Revue française de gestion*, 2008, vol. 10, n° 190, pp. 77-89.

➔ ROCHER (S.), « L'acceptation d'une méthode d'analyse des risques dans le secteur public local : Étude des conditions organisationnelles et institutionnelles dans le cas d'une communauté urbaine », *La Revue des sciences de gestion*, vol. 2, n° 224-225, 2007, pp. 69-78.

→ ROCHER (S.), « La consolidation des risques a-t-elle un avenir dans le secteur public local ?, » *Management & Sciences sociales*, n° 5, 2008, pp. 241-257.
→ ROCHER (S.), « La convergence de la comptabilité publique locale vers la comptabilité privée – 1re partie : Un processus en cours », *Revue Française de Comptabilité*, n° 407, février, 2008, pp. 22-26.
→ ROCHER (S.), « La convergence de la comptabilité publique locale vers la comptabilité privée – 2e partie : Perspectives et limites », *Revue Française de Comptabilité*, n° 408, mars, 2008, pp. 26-29.
→ ROUSSEAU (D.), « Une approche consolidée des données financières des collectivités locales est souhaitable et possible », *Revue française de finances publiques*, n° 81, mars 2003, pp. 199-221.
→ ROUSSEAU (D.), ROCHER (S.), « Les informations financières délivrées par les collectivités territoriales », *La Revue du Trésor*, n° 2, février 2007 pp. 117-120.
→ ROUSSELLE (R.), « La valorisation des comptes du secteur public local par la DGCP et le réseau du Trésor Public », *La Revue du Trésor*, n° 8-9, août-septembre 2006, pp. 600-602.
→ SAGHROUN (J.), SIMON (C.), « Primauté du bilan ou du compte de résultat, le principe du pendule », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, vol. 5, n° 1, mars 1999, pp. 59-76.
→ SAÏDJ (L.), « L'évolution de la comptabilité publique locale (1982-2002) », *Revue française de finances publiques*, n° 81, mars 2003, pp. 185-198.
→ SAÏDJ (L.), « Les principaux fondements du nouveau règlement général », *Gestion & Finances publiques*, n° 2-3, février-mars 2013, pp. 31-38.
→ SALLERIN (G.), « Adaptations et transgressions du système de comptabilité publique », *La Revue du Trésor*, n° 2, février 1994, p. 75-87.
→ SCHEID (J.-C.), « La soutenabilité à long terme des comptes publics », *Gestion & Finances publiques*, n° 10, octobre 2010, p. 697.
→ SERVIERE (S.-F.), « La mise en place de chorus dévoile les insuffisances de la comptabilité publique », *Repères*, n° 29, janvier-mars 2011, pp. 7-10.
→ SINNASSAMY (C.), « Gestion publique - gestion privée : un rapprochement d'utilité publique ? », *La Revue du Trésor*, n° 6, juin 2004, pp. 360-363.
→ SY (A.), « La consolidation des comptes publics en France », *Revue belge bancaire et financière*, 2013, n° 4, p. 340 et s.
→ TANGUY (F.), « Le bilan d'ouverture de l'État », *La Revue du Trésor*, n° 7, juillet 2006, pp. 477-483.
→ TERRAZZONI (A.), « La comptabilité publique locale en question », *Revue française de finances publiques*, n° 41, janvier-mars 1993, pp. 171-177.
→ THALMANN (P.), « L'amortissement dans les comptes publics », *Politiques et Management Public*, vol. 12, n° 1, mars 1994, pp. 54-75.
→ TOURNOIS (N.), TELLER (R.), « Les paradoxes et les problématiques de la globalisation comptable », *in* E. MILLIOT, N. TOURNOIS (coord.), *Les paradoxes de la globalisation des marchés*, Paris, Vuibert, coll. « Entreprendre », 2009, pp. 215-234.
→ VALENDUC (G.), « Les progiciels de gestion intégrés, une technologie structurante », *Réseaux*, n° 104, 2000, pp. 25-48.
→ VERSCHEURE (G.), « Les trois comptabilités de la LOLF », *Objectif établissement*, Hiver 2006, n° 25, pp. 17-21.
→ WALLISER (E.), « Être ou ne pas être juste : Un débat conceptuel rémanent en comptabilité (1re partie) », *Repères*, n° 36, octobre-décembre 2012, pp. 32-36.
→ WAUQUIER (J.-P.), « Les pièces justificatives de dépenses dans la comptabilité publique des collectivités territoriales », *La Revue du Trésor*, n° 12, décembre 2003, pp. 749-751.
→ WEBBER (D.), « Gérer les deniers publics : des produits aux résultats – et au-delà », *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire*, vol. 4, n° 2, pp. 115-140.
→ ZHU (L.), « La réforme du système de gestion des actifs de l'État en Chine », *Revue française d'administration publique*, n° 124, avril 2007, pp. 639-658.
→ ZUBER (B.), « Les comptes et le bilan de l'État : des progrès... des attentes », *Revue française de comptabilité*, n° 329, janvier 2001, pp. 26-29.

DROIT – SCIENCE POLITIQUE

→ BELORGEY (J.-M.), « L'État entre transparence et secret », *Pouvoirs*, n° 97, avril 2001, pp. 25-32.
→ BIDÉGARAY (C.), « Le principe de responsabilité fondement de la démocratie : Petite promenade dans les allées du "jardin des délices démocratiques" », *Pouvoirs*, n° 92, janvier 2000, pp. 5-16.

→ BREDIN (J.-D.), « Secret, transparence et démocratie », *Pouvoirs*, n° 97, avril 2001, pp. 5-15.
→ CAILLOSSE (J.), « Le droit, verrou de la modernisation ? », *in* P. MULLER, (dir.), *L'administration française est-elle en crise ?*, Paris, L'Harmattan, coll. « Logiques politiques », 1992, pp. 251-258.
→ CAMBY (J.-P.), « Droit administratif et Droit financier », *Revue de droit public*, n° 4, juillet-août 1998, pp. 953-958.
→ CARCASSONNE (G.), « Le trouble de la transparence », n° 97, avril 2001, pp. 17-23.
→ CASSOU (P.-H.), « Le droit financier, un droit adapté à la vie financière », *Revue d'économie financière*, n° 25, 1993, pp. 9-21.
→ DELION (A.), « Service public et comptabilité publique », *AJDA*, n° spécial, *in Service public*, 1997, pp. 69-82.
→ DIEU (F.), « L'évolution libérale des règles d'interruption de la prescription des dettes publiques (Commentaire CE, 27 octobre 2006, Département du Morbihan) », *La Revue du Trésor*, n° 7, juillet 2007, pp. 686-689.
→ GAUDEMET (P.-M.), « Institutions supérieures de contrôle financier et Parlements », *AUSST*, n° spécial, 1979, *in* Actes des journées « Cour des comptes », Université Toulouse 13-14 février 1978, pp. 15-32.
→ GAUDEMET (P.-M.), « L'apport de la science financière à la science politique », *Revue française de science politique*, n° 4, 1965, pp. 629-644.
→ GUIGUE (A.), « Le contrôle des pièces justificatives d'une dépense publique : régularité ne rime pas avec légalité », *La Semaine juridique - Administrations et collectivités territoriales*, n° 12, 26 mars 2012, pp. 29-32.
→ JACKSON (B.), « La prescription quadriennale des créances détenues sur l'Administration », *Revue de droit public*, n° 3, mai-juin 2001, pp. 865-893.
→ JACOMET (R.), « L'importance des comptes publics en régime parlementaire », *Revue de science et de législation financières*, 1946, pp. 1946-158.
→ KOTT (S.), « Du contrôle des dépenses engagées au contrôle financier central (1890-2005) », *La Revue du Trésor*, n° 6, juin 2005, pp. 280-283.
→ MALTAIS (D.), *et Alii*., « Le « leadership administratif » comme concept utile à la modernisation de l'administration Publique », *Revue française d'administration publique*, n° 123, mars 2007, pp. 423-441.
→ MARCHAT (P.), « Argent, libéralisme, modernisation », *La Revue du Trésor*, n° 5, mai 2006, pp. 276-280.
→ MASQUELIER (P.), « Pour une généalogie de la LOLF à travers le séminaire : histoire de la gestion des finances publiques de 1815 à nos jours », *La Revue du Trésor*, n° 8-9, août-septembre 2006, pp. 595-596.
→ ROUBAN (L.), « Les mutations de l'État : rythmes et raisons », *Revue française de science politique*, n° 1, 1995. pp. 158-165.
→ SAÏDJ (L.), « Conseil d'État et comptabilité publique » *Revue française de finances publiques*, n° 70, juin 2000, pp. 37-48.
→ VILA (J.-B.), L'amortissement de caducité dans les contrats administratifs : une exception fiscale toujours réservée aux concessions de service public, *JCPA*, n° 26, 28 juin 2010, 2209.

FINANCES PUBLIQUES

→ ALVENTOSA (J.-R.), « L'équilibre des comptes de l'État », *Revue française de finances publiques*, n° 117, février 2012, pp. 99-111.
→ BARILARI (A.), « Crise des finances publiques, crise de la gouvernance », *La Revue du Trésor*, n° 3, mars 2012, pp. 93-98.
→ BOURET (L.), « Les comptes de l'État : enfin la transparence ? », *Esprit*, n° 3-4, mars-avril 2000.
→ BOUVIER (M.), « Mutations des finances publiques et crise du pouvoir politique ? », *Revue française de finances publiques*, n° 79, septembre 2002, pp. 241-258.
→ BRICARD (A.), « L'intelligence comptable et financière : un nouveau territoire pour l'intelligence économique », *La Revue du Trésor*, n° 8-9, Août-Septembre 2008, p. 616.
→ CALMEL (M.-P.), « Soutenabilité à long terme des finances publiques : réponse du Conseil de normalisation des comptes publics à l'IPSAS Board », *Repères*, n° 37, janvier-mars 2013, pp. 38-40.
→ CAMBY (J.-P.), « Quarante ans de lois organiques », *Revue de droit public*, n° spécial, 1998, pp. 1686-1698.
→ CARLES (J.), « La M14, révolution ou adaptation ? », *Revue Française de Comptabilité*, n° 260, octobre 1994, pp. 20-23.
→ DEGRON (R.), « L'inflation normative et ses conséquences financières en France : Maladie bénigne ou symptôme d'une pathologie systémique de l'État ? », *Gestion & Finances publiques*, n° 1-2, janvier-février 2014, pp. 4-15.

→ GOUIFFÈS (P.-F.), « Déficits et comptes publics avant 1974 », *Sociétal*, n° 80, 2e trimestre 2013, pp. 108-119.
→ GUBIAN (A.) « Quarante années de finances publiques », *Revue d'économie financière*, hors-série, 1991, pp. 233-255.
→ HERTZOG (R.), « La mutation des finances publiques : manifeste pour une discipline rajeunie ! », *Revue française de finances publiques*, n° 79, septembre 2002, pp. 259-278.
→ JEZE (G.), « Le budget au point de vue juridique : essai d'une théorie juridique », *Revue de science et de législation financières*, 5e année, 1907, pp. 329-348.
→ JOYE (J.-F.), « les vicissitudes du principe de sincérité », *La Semaine juridique*, Édition générale, n° 12, 18 mars 2009, p. 126 et suiv.
→ KOTT (S.), « La construction du droit de la comptabilité publique 1817-1962 », *Gestion & Finances publiques*, n° 2-3, février-mars 2013, pp. 19-22.
→ KOTT (S.), « Les prescriptions budgétaires et comptables dans les grands textes financiers », *Revue française de finances publiques*, n° 86, avril 2004, pp. 57-73.
→ LANDBECK (D.), « La notion de sincérité en finances publiques », *Revue française de droit administratif*, n° 4, juillet-août 2002, pp. 798-806.
→ LASCOMBE (M.), VANDENDRIESSCHE (X.), « Le droit dérivé de la LOLF », *Actualité juridique, Droit administratif*, n° 10, 13 mars 2006, pp. 538-544.
→ LAURENT (C.), « La M 71 », *La Revue du Trésor*, n° 11, novembre 2007, pp. 986-990.
→ LAUZE (J.), « Les grands principes du droit budgétaire d'une loi organique à l'autre », *Revue de droit public*, n° 6, novembre-décembre 2001, pp. 1691-1748.
→ LEVOYER (L.), « Le Trésor public en question », *Revue française de droit administratif*, n° 2, 2000, pp. 424-435.
→ MANCIAUX (H.), « De l'origine du principe de sincérité des lois de finances et des lois de financement de la sécurité sociale », *Revue de droit public*, n° 4, juillet-août 2005, pp. 981-990.
→ MATTRET (J.-B.), « Un État peut-il faire faillite », *Revue française de finances publiques*, n° 112, novembre 2010, pp. 299-307.
→ MEURICE (A.-F.) et GROPER (N.), « La responsabilité des acteurs de la gestion publique en matière budgétaire, financière et comptable : l'heure du bilan », *AJDA*, n° 13, 4 avril 2005, pp. 714-722.
→ MUZELLEC (R.), « De la pertinence des principes budgétaires et comptables applicables aux collectivités territoriales », *Politiques et management public*, vol. 6, n° 3, 1988. pp. 3-37.
→ ORSONI (G.), « La doctrine des finances publiques en France à la fin du XIXe siècle et au début du XXe siècle », *La Revue du Trésor*, n° 8-9, août-septembre 2006, pp. 590-594.
→ PRADA (M.), « La loi organique relative aux lois de finances : point départ de la réforme de l'État », *Revue française de finances publiques*, n° 76, novembre 2001, pp. 154-162.
→ QUEROL (F.), « Faut-il modifier la nouvelle "constitution financière" pour contribuer à l'assainissement des finances publiques ? », *Revue du droit public*, n° 5, 2006, pp. 1393-1408.
→ SAOUDI (M.), « Deniers de l'État et « nouvelle gestion publique » Vers la fin du caractère inappropriable des deniers publics ? » *Gestion & Finances publiques*, n° 8-9, Août-Septembre 2013, pp. 11-18.
→ SEGUIN (P.), « La dégradation des finances publiques et ses remèdes », *Revue française de droit administratif*, n° 1, janvier-février 2010, pp. 193-199.
→ TALLINEAU (L.), FLIZOT(S.), « Apparition et développement du droit financier comparé : l'essor du droit comparé au XIXe siècle », *La Revue du Trésor*, n° 3-4, mars-avril 2006, pp. 184-187.

NORMALISATION COMPTABLE

→ « Évaluation de l'adéquation, pour les États membres, des normes comptables internationales pour le secteur public (Consultation publique de la Commission européenne) », *Gestion & Finances publiques*, n° 6, juin 2013, pp. 19-21.
→ ADHÉMAR (Ph.), « La normalisation comptable internationale pour le secteur public : une réussite encore méconnue, mais de larges défis encore à surmonter », *La Revue du Trésor*, n° 1, janvier 2006, pp. 3-6.
→ ADHÉMAR (Ph.), « L'émergence d'un référentiel financier et comptable international pour le secteur public », *Revue française de finances publiques*, n° 80, décembre 2002, pp. 61-65.
→ BARANGER (M.-C.), « L'évolution des normes comptables du secteur public local », *Gestion & Finances publiques*, n° 8-9, août-septembre 2010, pp. 630-645.
→ BELLAOURI KOUTBI (F.), « Les normes comptables internationales du secteur public « IPSAS » : une gouvernance en devenir », *Revue de la Trésorerie Générale du Royaume*, Al Khazina, pp. 6-9.

→ BENITO (B.), BRUSCA (I.), MONTESINOS (V.), « L'harmonisation des systèmes gouvernementaux d'information financière : le rôle des IPSAS », *Revue Internationale des Sciences Administratives*, vol. 73, n° 2, 2007, pp. 323-350.

→ BOLLO (D.), FRYBOURG (M.), STUMM (M.), « La normalisation à l'ère des nouvelles technologies de l'information et de la communication », *Annales des Ponts et Chaussées, réglementation*, n° 95 juillet-septembre 2000, 7 p.

→ BOUVIER (M.), « Les normes financières publiques internationales : quelle légitimité ? », *Revue française de finances publiques*, n° 119, septembre 2012, pp. 3-10.

→ BOY (L.), « La valeur juridique de la normalisation », *in* J. CLAM, G. MARTIN (dir.), *Les transformations de la régulation juridique*, Paris, LGDJ, coll. « Droit et société », 1998, pp. 183-196.

→ BURLAUD (A.), « Les comptes doivent-ils dire le "vrai" ou le "bon" ? À propos du cadre conceptuel de l'IASC/IASB », *Revue Française de Comptabilité*, n° 467, juillet-août 2013, pp. 17-20.

→ BURLAUD (A.), COLASSE (B.), « Normalisation comptable internationale : le retour du politique ? », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, vol. 16, n° 3, décembre 2010, p. 153-176.

→ CALMEL (M.-P.), « Les enjeux de la normalisation comptable du secteur public au niveau international et national », *Politiques et Management Public*, vol. 30, n° 3, juillet-septembre 2013, pp. 351-357.

→ CALMEL (M.-P.), PRADA (M.), « Le champ de compétence du Conseil de normalisation des comptes publics », *Gestion & Finances publiques*, n° 2-3, février-mars 2013, pp. 133-134.

→ CAPRON (M.), « Les enjeux de la mondialisation des normes comptables », *Alternatives économiques*, n° 36, 2007, pp. 81-91.

→ CHAN (J.-L.), « Une révolution mondiale dans la comptabilité publique ? Une analyse des IPSAS et quelques recommandations », *Revue française de comptabilité*, janvier 2004, pp. 27-31.

→ CHAN (J.), « Quel avenir pour la comptabilité publique ? », (Traduit de l'américain par Evelyne LANDE), *La Revue du Trésor*, n° 11, novembre 2004, pp. 659-664.

→ CHIAPELLO (E.), "Les normes comptables comme institution du capitalisme. Une analyse du passage aux normes IFRS en Europe à partir de 2005", *Sociologie du travail*, vol. 47, 2005, pp. 362-382.

→ CHIAPELLO (E.), MEDJAD (K.), « Une privatisation des normes comptables européenne, entre succès et remords », *in* BESSY (C.), DELPEUCH (T.) & PELISSE (J.), (dir.), *Droit et régulations des activités économiques : perspectives sociologiques et institutionnalistes*, Paris, LGDJ, coll. « Droit et Société », vol. 24, 2011, pp. 293-308.

→ CHRISTIAENS (J.), REYNIERS (B.), ROLLE (C.), « Les conséquences des IPSAS sur la réforme des systèmes d'information financière publique : étude comparative », *Revue internationale des sciences administratives*, vol. 76, n° 3, 2010, pp. 563-581.

→ COLASSE (B.), « La guerre des normes comptables n'aura pas lieu », *Sociétal*, n° 37, 3e trimestre 2002, pp. 89-93.

→ COLASSE (B.), « Harmonisation comptable internationale : de la résistible ascension de l'IASC-IASB », *Gérer et Comprendre*, n° 75, mars 2004, pp. 30-40.

→ COLASSE (B.), « La crise de la normalisation comptable internationale, une crise intellectuelle », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome XVII, n° 1, avril 2011, pp. 157-174.

→ COLASSE (B.), « La notion de normalisation comptable : entre normalisation industrielle et normalisation sociale », *Revue Française de Comptabilité*, septembre 1987, pp. 42-46.

→ COLASSE (B.), « Normes comptables : l'Union européenne sous influence ? », *Sociétal*, n° 46, 4e trimestre 2004, pp. 35-38.

→ CORDIER (M.-P.), Les enjeux démocratiques et financiers du débat sur les normes comptables des comptes publics, *Revue française de finances publiques*, n° 122, avril 2013, pp. 123-132.

→ DIDELOT (L.), MORIS (K.), « La convergence partielle du PCG vers les IFRS ne pose-t-elle pas des difficultés d'interprétation ? », *Revue Française de Comptabilité*, n° 464 avril 2013, pp. 25-29.

→ GELARD (G.), « Les normalisateurs nationaux : un nouveau rôle dans la mondialisation en cours », *Revue Française de Comptabilité*, n° 425, octobre 2009, pp. 45-49.

→ GELARD (G.), « Europe comptable : vers une directive… sans direction », *Revue Française de Comptabilité*, n° 465, mai 2013, p. 7.

→ GELARD (G.), « Normalisateurs nationaux et IFRS : la situation en mai 2013 », *Revue Française de Comptabilité*, n° 466, juin 2013, pp. 20-23.

→ GIRARDI (J.-L.), « La convergence des règles budgétaires et comptables applicables aux collectivités territoriales », *La Revue du Trésor*, n° 2 février 2007, pp. 121-125.

→ GRAY (B.), « Les comptes dans le secteur public : à la rencontre des normes comptables internationales : le cas des comptes de l'Union Européenne », *Revue française de comptabilité*, n° 403, octobre 2007, pp. 29-33.

→ HAAS (J.), « Dans la normalisation comptable, existe-t-il un sens de l'histoire ? », *Gestion & Finances publiques*, n° 8-9, Août-Septembre 2013, pp. 34-39.

→ HEEM (G.), AONZO (P.), « La normalisation comptable internationale : ses acteurs, sa légitimité, ses enjeux », *Revue d'économie financière*, n° 71, 2003, pp. 33-61.

→ HOARAU (C.), TELLER (R.), « IFRS : Les normes comptables du nouvel ordre économique global ? », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, n° spécial, décembre, pp. 3-20.

→ HOARAU (Ch.), « Le passage aux normes IFRS : une révolution comptable », *La Revue du financier*, n° 144, 2004, pp. 4-6.

→ HOARAU (Ch.), « Les interactions entre la recherche et la normalisation comptables », *Repères*, n° 26-27, avril-septembre 2010, pp. 25-31.

→ KHOUATRA (D.), « La diffusion des normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) : le cas de Madagascar », *Université Jean Moulin, Lyon 3*, 2007, 11 p.

→ KOHEN (F.), « Le code de normalisation comptable n'est pas aussi négatif », *Repères*, n° 19, juillet-septembre 2008, pp. 28-30.

→ LEDOUBLE (D.), « Les règles comptables doivent-elles être laissées aux politiques ? » *Revue française de comptabilité*, n° 427, décembre 2009, pp. 72-74.

→ LEMARCHAND (Y.), « 1880-1914, l'échec de l'"unification des bilans : ou le rendez-vous manqué de la normalisation", *Comptabilité-Contrôle-Audit*, vol. 1, n° 1, 1995, p. 7-24.

→ MARTY (F.), « De la convergence des normes comptables publiques vers des référentiels privés », *in* C. BESSY, T. DELPEUCH & J. PELISSE, (dir.), *Droit et régulations des activités économiques : perspectives sociologiques et institutionnalistes*, Paris, LGDJ, coll. « Droit et Société », vol. 24, 2011, pp. 281-292.

→ MATTRET (J.-B.), « Le point sur la normalisation comptable », *Revue finances hospitalières*, n° 70, juin 2013, pp. 17-19.

→ MATTRET (J.-B.), « Normes comptables de l'État : un modèle pour la comptabilité publique », *La Revue du Trésor*, n° 10, octobre 2004, pp. 593-601.

→ MILOT (J.-P.), « L'évolution de la normalisation comptable dans le secteur public », *Gestion & Finances publiques*, n° 3-4, mars-avril 2010, pp. 198-200.

→ MILOT (J.-P.), « La convergence progressive des règles comptables applicables à l'ensemble du secteur public », *Gestion & Finances publiques*, n° 3-4, mars-avril 2009, pp. 273-277.

→ MILOT (J.-P.), « La normalisation comptable : fondements et enjeux », dans Conseil national de la comptabilité, *Cinquantenaire du Conseil national de la comptabilité*, Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, 29 octobre 1997.

→ MILOT (J.-P.), « La normalisation comptable : la comptabilité publique et l'unicité de la doctrine », *La Revue du Trésor*, n° 12, décembre 2008, pp. 910-911.

→ MILOT (J.-P.), « La réforme de la normalisation comptable et la comptabilité publique, *Revue française de finances publiques*, n° 101, mars 2008, pp. 243-247.

→ MILOT (J.-P.), « Les nouvelles normes comptables de l'État », *La Revue du Trésor*, n° 8-9, août-septembre 2004, pp. 510-518.

→ MILOT (J.-P.), « Quelles normes comptables pour l'État ? », *Perspective & Gestions Publiques*, n° 23, juin 2007, p. 6.

→ MILOT (J.-P.), « Réflexions (personnelles) sur l'évolution des normes de comptabilité publique », *in* Mélanges en l'honneur du Professeur Jean-Claude SCHEID : *Comptabilité, recherche comptable et profession comptable*, Expert Comptable Média, Paris, 2005, pp. 101-108.

→ MILOT, (J.-P.) « L'application des IAS/IFRS au secteur public », *Revue française de comptabilité*, n° 380, septembre 2005.

→ MILOT, (J.-P.), « Les comptes des collectivités territoriales : principes généraux et spécificités », *Revue française de comptabilité*, n° 452, mars 2012.

→ MULLER (Y.), « Les enjeux de la normalisation comptable internationale. Quand la régulation remplace la loi », *Conventions*, n° 11, 2013, p. 1-6.

→ NOUVEL (E.), « Le nouveau référentiel comptable de l'État, une architecture normative au service de la cohérence technique et de la transparence financière », *La Revue du Trésor*, n° 7, juillet 2006, pp. 470-476.

→ OBERT (R.), « Normes comptables et crise financière », *Revue Française de Comptabilité*, n° 429, février 2010, p. 21.
→ ODILE (B.), DIDELOT (L.), « Des caractéristiques qualitatives des normes comptables », *Repères*, n° 32, octobre-décembre 2011, pp. 26-31.
→ PENAN (H.), « Normalisation et innovation », *in Les notes du Centre de prospective et de veille scientifique : Normalisation, construction de l'Europe et mondialisation éléments de réflexion*, n° 14, 2001, pp. 36-39.
→ PIGÉ (B.), « Doctrine comptable et prolifération normative, les normes sont-elles condamnées ? », *Revue Française de Comptabilité*, n° 467 juillet-août 2013, pp. 21-25.
→ PRADA (M.), « La normalisation comptable à l'heure du marché global », *La Revue du Trésor*, n° 12, décembre 2007, pp. 1050-1053.
→ PRADA (M.), « Le Conseil de normalisation des comptes publics », *Gestion & Finances publiques*, n° 1, janvier 2011, pp. 17-21.
→ PRADA (M.), « Normalisation comptable internationale et comptes publics », *Gestion & Finances publiques*, n° 5, juin 2013, pp. 13-15.
→ RAYBAUD-TURRILLO (B.), « Les processus de normalisation comptable : un exemple de droit postmoderne », *Revue internationale de droit économique*, Tome XV, n° 1, janvier 2001, pp. 9-40.
→ RICHARD (J.), « L'Union Européenne mise aux normes américaines : une comptabilité sur mesure pour les actionnaires », *Le Monde diplomatique*, novembre, 2005, pp. 26-27.
→ ROCHER (S.), « La convergence de la comptabilité publique locale vers la comptabilité privée », *Repères*, n° 19, juillet-septembre 2008, pp. 19-27.
→ ROCHER (S.), « L'indépendance proclamée de l'IPSASB est-elle réelle ? », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, tome XVII, vol. 3, 2011, pp. 55-83.
→ ROCHER (S.), « Pour une nécessaire séparation entre normalisation privée et publique », *Revue Française de Comptabilité*, n° 429, février 2010, pp. 38-42.
→ ROCHER (S.), « Quelques conséquences de la transposition des IAS dans le secteur public », *Gestion & Finances publiques*, n° 11, novembre 2013, pp. 55-64.
→ ROUVET (J.-L.), « Comptabilité des organisations publiques. Passer des comptes budgétaires à de véritables états financiers. L'apport des normes IPSAS, référentiel comptable international dédié au secteur public », *Bulletin comptable et financier*, n° 10/03, pp. 13-18.
→ SCHEID (J.-C.), « Les comptes de performance obligations proposés par ED 43 de l'IPSASB et par ED 2010/9 de l'IASB », *Revue Française de Comptabilité*, n° 438, décembre 2010, pp. 58-61.
→ TOUCHELAY (B.), « À l'origine du plan comptable français des années 1930 aux années 1960, la volonté de contrôle d'un État dirigiste », *Contrôle, Comptabilité, Audit*, 2005, pp. 61-88.
→ VERON (N.), « Normalisation comptable internationale : une gouvernance en devenir », *in Les normes comptables et le monde Post-Enron*, La documentation française, 2003, pp. 123-132.
→ WALTON (P.), « La normalisation comptable internationale : origine, pratiques et enjeux », *Revue française de gestion*, n° 147, juin 2003, pp. 21-32.
→ WALTON (P.), « Les délibérations de l'IASB en 2002 et 2003 : une analyse statistique », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, 2009, vol. 1, p. 35-54.

STATUT DU COMPTABLE PUBLIC

→ BASSERES (J.), « L'avenir du régime de responsabilité personnelle et pécuniaire (RPP) des comptables publics : le point de vue du Directeur général de la Comptabilité publique », *La Revue du Trésor*, n° 3-4, mars-avril 2006, pp. 174-176.
→ BOURREL (R.), « Quand le Conseil d'État rappelle les principes fondamentaux de la responsabilité des comptables publics… », *La Semaine juridique - administrations et collectivités territoriales*, 3 mars 2014, pp. 31-33.
→ CASTAING (B.), « Vers une nouvelle orientation des relations ordonnateur comptable dans le secteur public local ? », *La Semaine juridique - Administrations et collectivités territoriales*, n° 26, 21 juin 2004, pp. 857-862.
→ COLIN (P.), « Étendue et limites des pouvoirs de contrôle des comptables publiques », *Revue administrative*, n° 322, pp. 363-365.
→ COMTE (D.-O.), GAZEILLES (Ph.), « La responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics », *Objectif établissement*, Hiver 2006, n° 25, pp. 1-32.

→ DAMAREY (S.), « Chronique juridique : le comptable public ne saurait se faire juge de la légalité Cartographie d'une jurisprudence fluctuante », *Gestion & Finances publiques*, n° 10, octobre 2012, pp. 12-21.

→ DAMAREY (S.), « L'évolution du régime de responsabilité des comptables publics », *Gestion & Finances publiques*, n° 7, juillet 2013, pp. 38-44.

→ DIOUKHANE (A.), « La responsabilité des comptables publics devant le juge des comptes », *La Revue du Trésor*, n° 8-9, août-septembre 2007, pp. 797-803.

→ ELLIE (S.), « La définition renouvelée du rôle et de la responsabilité du comptable public », *Repères*, n° 36, octobre-décembre 2012, pp. 50-58.

→ ESCARD (J.), « Le métier de comptable et la décentralisation : tradition et évolution », *La Revue du Trésor*, n° 12, décembre 2006, pp. 879-884.

→ FABRE (J.-F.), « De l'une des dispositions de l'article 60-IV de la loi du 25 février 1969 sur la responsabilité des comptables publics », *AUSST*, numéro spécial, 1979, *in* Actes des journées « Cour des comptes », Université Toulouse, 13-14 février 1978, pp. 75-86.

→ FLEURY (B.), « Ordonnateurs et comptables : l'heure des derniers jugements », *La Semaine juridique - Administrations et collectivités territoriales*, n° 35, 3 septembre 2012, pp. 11-18.

→ GIRARDI (J.-L.), « Nouveau régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics. », *Gestion & Finances publiques*, n° 8-9, août-septembre 2013, pp. 4-10.

→ GUILLERMINET (C.), « La nouvelle fonction comptable de l'État ou le devenir du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables publics », *Gestion & Finances publiques*, n° 5, mai 2010, pp. 328-331.

→ GUYOMAR (M.), « À propos de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables (Conclusions sur Conseil d'État, 10 janvier 2007, Commune d'Estevelles) », *Revue française de droit administratif*, n° 3, mai-juin, 2007, pp. 450-456.

→ HERNU (P.), « La place et le rôle du comptable public dans le contrôle interne comptable des administrations publiques », *Gestion & Finances publiques*, n° 10, octobre 2012, pp. 51-53.

→ JAMET (P.), « De la proximité du comptable public », *Revue française de finances publiques*, n° 85, février 2004, pp. 27-28.

→ LAMARQUE (D.), « La réforme de la responsabilité du comptable : une clarification nécessaire », *Gestion & Finances publiques*, n° 2-3, février-mars 2013, pp. 137-142.

→ LASCOMBE (M.), « La responsabilité comptable en devenir », *Gestion & Finances publiques*, n° 1, janvier 2013, pp. 17-23.

→ LASCOMBE (M.), VANDENDRIESSCHE (X.), « La modification de la responsabilité pécuniaire et personnelle du comptable public », *La Revue du Trésor*, n° 5, mai 2007, pp. 437-442.

→ LE HÉNAFF (D.), « La compétence exclusive du comptable public réaffirmée par le Conseil d'État », *Le Courrier Juridique des Finances et de l'Industrie*, octobre 2009, n° 58, pp. 260-266.

→ LESNARD (J.-A.), « Réflexions sur les dimensions chiffrées des débets des comptables publics », *Repères*, n° 36, octobre-décembre 2012, pp. 46-49.

→ LHORTY (C.), « Pour une nouvelle approche des rapports entre ordonnateurs et comptables », *La Revue du Trésor*, 1996, pp. 75 et suiv.

→ LUDWIG (R.), « Sur l'effectivité de la responsabilité des comptables publics », *AUSST*, numéro spécial, 1979, *in* Actes des journées « Cour des comptes », Université Toulouse, 13-14 février 1978, pp. 145-329.

→ MAGNET (J.), « La responsabilité des comptables », *Revue Française des Finances Publiques*, n° 7, 1989.

→ MAUCOUR-ISABELLE (A.), « La modernisation de la responsabilité des ordonnateurs et des comptables publics à l'entrée dans la nouvelle ère budgétaire et comptable », *Revue française de droit administratif*, n° 2, mars-avril 2006, pp. 393-400.

→ MAUPAS (D.), « Immuable et changeante responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics », *Gestion & Finances publiques*, n° 2-3, février-mars 2013, pp. 143-148.

→ MEDJDOUB (A.), « Le comptable public, garant de la qualité des comptes », *Gestion & Finances publiques*, n° 2-3, février-mars 2013, pp. 135-136.

→ MEDORI (D.), (dir.), « Faut-il brûler les comptables publics locaux ? », Dossier, *La lettre du cadre*, n° 222, 15 novembre 2001.

→ MORIN (N.), « L'évolution de la fonction comptable dans le cadre de la LOLF », *La Revue du Trésor*, n° 7, juillet 2006, pp. 460-464.

→ NEURRISSE (A.), « L'émergence, au XIVe siècle, du statut du comptable public », *La Revue du Trésor*, n° 5, mai 2004, pp. 281-282.

→ PIERUCCI (C.), « Pour une réforme efficace de la responsabilité des gestionnaires en droit public financier », *Revue française de droit administratif*, n° 1, janvier-février 2008, pp. 165-174.
→ SAÏDJ (L.), « Réflexions sur le principe de la séparation des ordonnateurs et comptables », *Revue française de finances publiques*, n° 41, 1993, pp 64-72.
→ THEBAULT (S.), « Le comptable public, un gestionnaire responsable ? De la réforme de la responsabilité personnelle et pécuniaire au projet au projet de loi de Séguin », *Revue française de finances publiques*, n° 112, novembre 2010, pp. 275-296.
→ THEBAULT (S.), « Le pas de plus vers la responsabilité pour faute du comptable ou comment tout changer en préservant l'essentiel », *Revue française de finances publiques*, n° 121, février 2013, pp. 233-240.
V→ ACHIA (J.-Ph.), « Comptables publics et régisseurs : quel partage de responsabilité ? », *La gazette des Communes*, 7 octobre 2002, pp. 66-76.
→ VEDEL (G.), « la responsabilité des administrateurs devant la Cour de discipline budgétaire », *Revue de science et de législation financière*, 1949.
→ VERON (N.), « Le comptable est-il coupable ? » *Revue d'économie financière*, hors-série, 2008, pp. 273-278.

NOUVELLE GESTION PUBLIQUE - PERFORMANCE

→ BEZARD (B.), « La nouvelle gouvernance des finances publiques », *Gestion & Finances publiques*, n° 3-4, février-mars 2013, pp. 9-12.
→ BIED-CHARRETON (H.), « L'évolution de la fonction financière dans les ministères : quelle place pour les directions financières ministérielles ? », *Gestion & Finances publiques*, n° 2-3, février-mars 2013, pp. 71-74.
→ BIONDI (Y.), « Modèles comptables et politiques d'austérité : représentations et enjeux de la maîtrise du déficit et de la dette des administrations publiques, en Europe et ailleurs », *Politiques et Management Public*, vol. 30, n° 3, juillet-septembre 2013, pp. 289-313.
→ BOURGUIGNON (A.), « Sous les pavés la plage... ou les multiples fonctions du vocabulaire comptable : l'exemple de la performance », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, tome III, vol. 1, mars 1997, pp. 89-101.
→ BOUTMY (S.), RIVAL (M.), « Action publique des collectivités locales françaises et réforme comptable : vers plus de transparence », *Politiques et Management Public*, vol. 30, n° 3, juillet-septembre 2013, pp. 373-393.
→ BOUVARD (M.), « La mesure de la performance », *Revue Française de Finances Publiques*, n° 91, septembre 2005, pp. 31-37.
→ BURLAUD (A.), « La comptabilité de gestion dans les services publics », *Regards sur l'actualité*, vol. 1, n° 87, 1983, pp. 22-29.
→ BURLAUD (A.), GIBERT (P.), « L'analyse des coûts dans les organisations publiques : le jeu et l'enjeu », *Politiques et Management Public*, vol. 2, n° 1, avril 1984, pp. 93-117.
→ CHAUSSY (F.), « Performance et management : la contractualisation et le dialogue de gestion à la DGCP », *La Revue du Trésor*, n° 3-4, mars-avril 2008, pp. 223-227.
→ COTTEN (M.), TROSA (S.), « Les réformes comptables dans les pays de l'OCDE et en France : des outils pour la performance et la transparence », *Revue française d'administration publique*, n° 123, mars 2007, pp. 293-300.
→ DELAGE (P.), SIMMONY (M.), « Le contrôle budgétaire des administrations de l'État », *Gestion & Finances publiques*, n° 2-3, février-mars 2013, pp. 75-78.
→ DEMEESTERE (R.), « Que peut-on attendre d'une comptabilité de gestion dans le secteur public ? », Politiques et management public, vol. 18, n° 4, 2000, pp. 19-45.
→ DEMEESTERE (R.), « L'analyse des coûts : public et privé », *Politiques et management public*, vol. 25, n° 3, 2007, pp. 101-114.
→ DESCAMPS (F.), « La création du comité central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics : 1946-1950 », *Revue française d'administration publique*, 2007, n° 5, hors-série, pp. 27-43.
→ DESCHEEMAEKER (C.), « la responsabilité des gestionnaires », *AJDA*, n° 09, 20 septembre 1996, pp. 667-674.
→ DUBERTRET (J.), « Le GBCP, nouvelle étape pour un pilotage plus cohérent des finances publiques », *Gestion & Finances publiques*, n° 3-4, mars-avril 2013, pp. 13-14.
→ DUCLOS-GRISIER (A.), AVOT (B.), « Programmation budgétaire et documents prévisionnels de gestion », *Gestion & Finances publiques*, n° 2-3, février-mars 2013, pp. 67-70.

→ DUPRAT (J.-P.), SIMMONY (M.), « La fonction d'ordonnateur dans le nouveau cadre de gestion publique », *Revue française de finances publiques*, n° 103, septembre 2008, pp. 181-197.
→ FRANÇOIS (J.-J.), « La performance comptable dans le secteur public, c'est possible ! », *La Revue du Trésor*, n° 12, décembre 2005, pp. 643-646.
→ GNIMASSOU (A.), « Le contrôle de performance : outils et contraintes », *Revue béninoise des sciences juridiques et administratives*, n° 24, 2011, pp. 91-104.
→ GUERRE (P.-De.), SIMMONY (M.), « Le contrôle budgétaire des organismes relevant du titre III du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique », *Gestion & Finances publiques*, n° 2-3, février-mars 2013, pp. 107-110.
→ HERNU (P.), « Fiabilité des comptes et évaluation de la performance dans les collectivités locales », *La Revue du Trésor*, n° 1, janvier 2008, pp. 42-48.
→ JACQUET (B.), « L'analyse des coûts des actions de l'État », *La Revue du trésor*, n° 7, juillet 2006, pp. 450-453.
→ JOSSE (P.), « Les objectifs de la réforme », *Gestion & Finances publiques*, n° 2-3, février-mars 2013, 39-42.
→ LAMARQUE (D.), « De la norme à la performance : Les juridictions financières témoins et acteurs des réformes de la gestion publique », *in* F. LACASSE, P.-E. VERRIER, (dir.), *30 ans de réforme de l'État : expériences françaises et étrangères*, Paris, Dunod, 2005, pp 163-176,
→ LAMARQUE (D.), « Le contrôle de la performance », *La Revue du Trésor*, n° 3-4, mars-avril 2005, pp. 158-160.
→ LEBAS (M.), « Oui, il faut définir la performance », *Revue française de comptabilité publique*, n° 269, juillet-août 1995,
→ LEMARCHAND (Y.), LE ROY (F.), « L'introduction de la comptabilité analytique en France : de l'institutionnalisation d'une pratique de gestion », *Finance-Contrôle-Stratégie*, vol. 3, n° 4, décembre 2000, pp. 83-111.
→ MILOT (J.-P.), « Des comptes de l'État par ministère et par programme », *Repères*, n° 26-27, avril-septembre 2010, pp. 22-24.
→ MORDACQ (P.), « La mise en œuvre des programmes de réforme des finances publiques », *Essai d'étude comparative* (première partie) », *Gestion & Finances publiques*, n° 6, juin 2010, pp. 456-460.
→ MORDACQ (P.), « La mise en œuvre des programmes de réforme des finances publiques », *Essai d'étude comparative* (troisième partie) », *Gestion & Finances publiques*, n° 8-9, août-septembre 2010, pp. 646-653.
→ MORIN (N.), « La nouvelle comptabilité de l'État, une dynamique partagée au service de la gestion publique », *Revue française de finances publiques*, n° 93, février 2006, pp. 23-38.
→ PAUMELLE (L.), « Contrôles ou contrôle interne ? Contribution au déploiement du nouveau contrôle budgétaire et comptable ministériel », *La Revue du Trésor*, n° 8-9, août-septembre 2006, pp. 616-623.
→ PISSALOUX (J.-L.), « La réforme de l'Administration et de la gestion publique au Québec : une expérience à méditer » *La Revue du Trésor*, n° 7, juillet 2008, pp. 509-518.
→ ROUX (N.), « Dialogue de gestion et performance », *La Revue du Trésor*, n° 7, juillet 2006, pp. 567-571.
→ SHAW (R.), « La nouvelle gestion publique en Australie : passé, présent et futur », *Pouvoirs*, n° 141, avril 2012, pp. 117-132.
→ SINNASSAMY (C.), « Des politiques publiques à la performance de l'État : la nouvelle ambition de l'évaluation », *La Revue du Trésor*, n° 7, juillet 2006, pp. 575-578.
→ TROSA (S.), « La loi organique relative aux lois de finances (LOLF) : contrôle ou liberté ? », *Revue française d'administration publique*, n° 117, janvier 2006, pp. 57-68.
→ TURC (A.), VIALA (R.-M.), VIALA (J.-J.), « Contrôle interne, maîtrise des risques et modernisation de la gestion publique en France, *La Revue du Trésor*, n° 12, décembre 2007, pp. 1079-1081.

RÉFORME COMPTABLE – RÉFORME DE L'ÉTAT

→ ADANS (B.), « La nouvelle comptabilité des communes », *La Revue du Trésor*, n° 7, juillet 1993.
→ ADANS (B.), « LOLF et M14 : deux façons de réformer la comptabilité publique », *Revue française de finances publiques*, n° 93, février 2006, pp. 61-73.
→ ADHÉMAR (Ph.), « Quelques repères sur la mutation en cours des problématiques budgétaires, comptables et d'audit dans le secteur public », *Revue française de finances publiques*, n° 98, juin 2007, pp. 143-157.
→ BARTOLI (A.), HERMEL (P.), « Quelle compatibilité entre "orientation-client" et service public ? », *Politiques et management public*, vol. 24, n° 3, 2006, pp. 13-31.
→ BASSERES (J.), « La comptabilité publique et la réforme », *Revue française de finances publiques*, n° 76, novembre 2001, pp. 93-106.

→ BERMOND (M.), « La nouvelle comptabilité de l'État », *Regards sur l'actualité*, n° 316, décembre 2005, pp. 39-54.
→ BEZES (P.), « La réforme de l'État : continuités et ruptures », *Esprit*, n° 12 décembre 2008, pp. 75-93.
→ BIONDI (Y.), MUSSARI (R.), « Les transformations de l'action publique au prisme des réformes comptables et financières », *Politiques et Management Public*, vol. 30, n° 3, juillet-septembre 2013, pp. 285-287.
→ BLÖNDAL (J.-R.), « Comptabilité et budgétisation sur la base des droits constatés : questions clés et développements récents », *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire*, vol. 3, n° 1, 2003, pp. 47-65.
→ BODIN (M.-L.), « Comptabilité de l'État : une grande avancée vers la comptabilité d'exercice », *La Revue du Trésor*, n° 11, novembre 2000, pp. 651-652.
→ BOLIVAR (M.-P.-R.), GALERA (A.-N.), « La juste valeur comptable pourrait-elle être utile, dans le cadre des modèles du NMP, aux utilisateurs d'informations financières ? », *Revue Internationale des Sciences Administratives*, vol. 73, n° 3, 2007, pp. 521-551.
→ CASTEIGTS (M.), BLAIS (D.), COTTEN (M.), TROSA (S.), « Faut-il en finir avec la réforme de l'État ? », *Esprit*, n° 12, décembre 2008, pp. 160-170.
→ CATTEAU (D.), « Les audits de modernisation : cheval de Troie ou véritable levier de la réforme de l'État », *La Revue du Trésor*, n° 5, mai 2007, pp. 457-461.
→ DEMEESTRE (R.), « Pour une réforme de la comptabilité publique », *Revue française de finances publiques*, n° 65, mars 1999, pp. 137-149.
→ DESCHEEMAEKER (C.), « Finances publiques et responsabilité : l'autre réforme », *La Revue du Trésor*, n° 7, juillet 2005, pp. 347-350.
→ DUCLOS-GRISIER (A.), TANGUY (F.), « Le champ d'application du décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique », *Gestion & Finances publiques*, n° 2-3, février-mars 2013, pp. 57-60.
→ GIBERT (P.), « Réflexions sur l'utilisation du contrôle interne à des fins de contrôle externe », *Politiques et management public*, vol. 20, n° 3, 2000, pp. 7-23.
→ GILBERT (L.), LECLAIR (P.), « Les systèmes de gestion intégrés. Une modernité en trompe l'œil ? », *Sciences de la société*, n° 61, 2004, pp. 17-30.
→ GIRARDI (J.-L.), « La refonte du règlement général sur la comptabilité publique : incidences pour les collectivités locales », *Bulletin juridique des collectivités locales*, n° 1, janvier 2013, pp. 2-9.
→ GLOUX (O.), « Le décret "gestion budgétaire et comptable publique" du 7 novembre 2012 : pour une gestion publique dynamique », *Revue française d'administration publique*, n° 147, mars 2013, pp. 761-769.
→ GUILLERMINET (C.), « Du RGCP au GBCP : Les nouvelles règles budgétaires et comptables de l'État », *Revue française de finances publiques*, n° 124, novembre 2013, pp. 157-158.
→ JOSSE (P.), « Les objectifs de la réforme », *Gestion & Finances publiques*, n° 2-3, février-mars 2013, pp. 39-42.
→ LAMIOT (D.), « La DGCP et la LOLF : l'ambition de placer la nouvelle dimension comptable au cœur de la réforme de l'État », *La Revue du trésor*, n° 7, juillet 2006, pp. 454-459.
→ LAMIOT (D.), « La réforme des comptes de l'État. Bilan et perspectives après la remise des comptes 2006 », *Revue française de finances publiques*, n° 100, novembre 2007, pp. 39-57.
→ LANDE (E.), « La comptabilité d'engagement dans le secteur public : un moyen de légitimité ? », *in Mélanges en l'honneur du Professeur Jean-Claude SCHEID – comptabilité, recherche comptable et profession comptable*, Paris, Expert Comptable Média, 2005, pp. 79-92.
→ LANDE (E.), « La réforme de l'État français : un champ de recherche pour les gestionnaires comptables », *La Revue du Trésor*, n° 11, novembre 2004, pp. 665-666.
→ LANDE (E.), « La réforme de la comptabilité de l'État : faisabilité et objectifs d'une approche patrimoniale », *Revue Française de Comptabilité*, 291, juillet-août 1997, p. 47-56.
→ LANDE (E.), ROCHER (S.), « Apports et difficultés de l'introduction de la comptabilité d'exercice dans le secteur public », *La Revue du Trésor*, n° 12, décembre 2008, pp. 921-928.
→ LANDE (E.), « Comptabilité d'engagement contre comptabilité de caisse : les comptabilités publiques ont-elles fixé leur choix ? », *Revue Française de Comptabilité*, 259, septembre 1994, pp. 23-27.
→ LAURENT (P.), KIMPE (J.), « Réforme comptable et transparence financière, M 14 management et démocratie locale », *Pouvoirs Locaux*, n° 23, décembre 1994, pp. 30-36.
→ LEVOYER (L.), « Les collectivités territoriales face à la nouvelle comptabilité publique », *La Semaine juridique - Administrations et collectivités territoriales*, 3 mars 2014, p. 27.

→ LITVAN (D.), « La dynamique de la réforme comptable de l'État : les comptes 2008 une nouvelle étape significative », *Gestion & Finances publiques*, n° 3-4, août-septembre 2009, pp. 665-672.
→ LITVAN (D.), « La dynamique de la réforme comptable de l'État : une approche comparative à partir des comptes 2007 », *La Revue du Trésor*, n° 10, octobre 2008, pp. 726-730.
→ LITVAN (D.), « Le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique : les principaux enjeux comptables », *Gestion & Finances publiques*, n° 2-3, février-mars 2013, pp. 61-66.
→ LITVAN (D.), « Les comptes 2010 de l'État : un premier bilan cinq ans après la mise en œuvre de la réforme comptable », *Gestion & Finances publiques*, n° 10, octobre 2011, pp. 685-689.
→ LITVAN (D.), « Les réformes comptables des États : une approche comparative après la remise des premiers comptes en mode LOLF », *La Revue du Trésor*, n° 10, octobre 2007, pp. 898-901.
→ MANTEL (S.), MILLARD (E.), « Le nouveau cadre budgétaire et comptable des organismes soumis aux dispositions du décret GBCP », *Gestion & Finances publiques*, n° 2-3, février-mars 2013, pp. 101-106.
→ MARTY (F.), TROSA (S.), VOISIN (A.), « Les enjeux liés à l'adoption d'une comptabilité patrimoniale par les administrations centrales », *RISA*, vol. 72, février 2004, pp. 213-232.
→ MARZIN (J.), « Chorus, un outil comptable ? Oui, mais pas seulement », Gestion & Finances publiques, n° 3-4, août-septembre 2009, pp. 639-642.
→ MARZIN (J.), « Le progiciel de gestion intégrée : mise en œuvre d'un choix stratégique », *Gestion & Finances publiques*, n° 3-4, mars-avril 2009, pp. 254-257.
→ MAUPAS (D.), « La réforme budgétaire et comptable : gouvernance, transparence et contrôle à la française », *La Revue du Trésor*, n° 12, décembre 2007, pp. 1072-1074.
→ MAZIERE (L.), « Quelle gestion du patrimoine dans les collectivités locales ? », *Revue française de finances publiques*, n° 121, février 2013, pp. 157-164.
→ MIGAUD (D.), « Le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique : le regard de la Cour des comptes », *Gestion & Finances publiques*, n° 3-4, mars-avril 2013, pp. 9-12.
→ MILOT (J.-P.), « Décret du 7 novembre 2012 : vers une nouvelle comptabilité publique ? », *Revue française de comptabilité*, n° 468, septembre 2013, 2013, pp. 8-9.
→ MILOT (J.-P.), « Faut-il réformer la comptabilité de l'État ? », *Politiques et management public*, vol. 18, n° 4, 2000, pp. 1-17.
→ MILOT (J.-P.), « Réforme comptable et réforme des finances publiques », *Politiques et management public*, vol. 30, n° 3, juillet-septembre 2013, pp. 329-337.
→ MORDACQ (F.), « Le décret GBCP, pièce indispensable à la gouvernance financière issue de la Lolf et de la modernisation de la gestion publique », *Gestion & Finances publiques*, n° 2-3, février-mars 2013, pp. 43-46.
→ MORIN (N.), « La nouvelle comptabilité de l'État, une dynamique partagée au service de la gestion publique », *Revue française de finances publiques*, n° 93, février 2006, pp. 23-38.
→ MORIN (N.), « La réforme de la comptabilité publique en France », *Les Notes Bleues de Bercy*, n° 355, 1er octobre 2008, pp. 8-12.
→ POUPEAU (D.), « Un décret rénove les principes de la gestion budgétaire et comptable publique », *AJDA*, n° 39, 19 novembre 2012, p. 2142.
→ SIMONI (P.-L.), « Le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique », *Lettre d'Information Juridique*, vol. 1, n° 171, 2013, pp. 22-23.
→ THEBAULT (S.), « Le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique du 7 novembre 2012 », *Les Cahiers juridiques de la Gazette*, n° 161, décembre 2012-janvier 2013, pp. 12-14.
→ VAREILLE (L.), « Quelle réforme pour les états financiers des États ? Une comparaison internationale », *Revue française de finances publiques*, n° 93, février 2006, pp. 75-87.
→ WARREN (K.), BARNES (CH.), « Les incidences des principes comptables généralement admis (GAAP) sur la prise de décision budgétaire : bilan de douze années d'expérience de la budgétisation sur la base des droits constatés et des produits en Nouvelle-Zélande », *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire*, vol. 3, n° 4, 2003, pp. 7-46.

CONTRÔLE, CERTIFICATION, AUDIT

→ ADANS (B.), DAME (Y.), « La consolidation et la certification des comptes », *Gestion & Finances publiques,* n° 3-4, mars-avril 2010, pp. 247-251.
→ ALVENTOSA (J.-R.), LEFAS (P.), GOUBAUL (J.), « La première certification des comptes de l'État », *Revue française de finances publiques*, n° 99, septembre 1999, pp. 41-58.

→ BARILARI (A.), « La nouvelle gouvernance financière de l'État et l'évolution des dispositifs de contrôle », *La Revue du Trésor*, n° 6 juin, 2005, pp. 275-279.

→ BAZY-MALAURIE (C.), « Le contrôle *a posteriori* est-il adapté aux ambitions de la rénovation institutionnelle ? », *Revue française d'administration publique*, n° 124, avril 2007, pp. 633-637.

→ BEAUD DE BRIVE (J.-L.), « L'institution supérieure de contrôle des comptes de l'État au Royaume-Uni : Le National Audit Office (NAO) », *La Revue du Trésor*, n° 7, juillet 2007, pp. 655-658.

→ BEN AÏSSA (M.-S.), « La Cour des comptes en Tunisie », *in* G. CONAC (dir.), *Les Cours suprêmes en Afrique*, Paris, Economica 1989, tome II, pp. 245-259.

→ BERMOND (M.), « Les comptes de l'État pour l'exercice 2006 », *Regards sur l'actualité*, n° 335, juillet 2007, pp. 39-54.

→ BLONDET (B.), « L'analyse des risques : une prestation innovante qui participe à la démarche de consolidation des comptes dans le secteur public local », *La Revue du Trésor*, n° 5, mai 2007, pp. 478-483.

→ BOUVIER (M.), « La certification des comptes de l'État : expression d'une nouvelle gouvernance financière publique », *Revue juridique de l'économie publique*, n° 649, janvier 2008, pp. 3-9.

→ BROUSSOLLE (Y.), « La réforme des juridictions financières (loi du 13 décembre 2011) », Gestion & Finances publiques, n° 5, mai 2012, pp. 38-39.

→ BRUSSELLE (D.), « L'audit interne dans les administrations publiques : une évolution profonde des métiers du contrôle dans de nombreux pays », *La Revue du Trésor*, n° 10, octobre 2006, pp. 684-685.

→ CAELS (A.), « Contrôle interne, audit interne : des démarches nouvelles », *Gestion & Finances publiques*, n° 6, juin 2013, pp. 39-42.

→ CALVI-REVEYRON (M.), « L'adaptation de la comptabilité publique à l'exigence de sincérité », *Revue française de finances publiques*, n° 111, septembre 2010, pp. 115-126.

→ CARASSUS (D.), « La certification des comptes des collectivités locales : enjeux et pertinence de l'application du modèle Lolfique », *Revue française de finances publique*, n° 107, juin 2009, pp. 168-191.

→ CARCASSONNE (G.), « La LOLF et le renouveau du contrôle », *Revue française de finances publique*, n° 97, mars 2007, pp. 77-85.

→ CASTA (J.-F.), MIKOL (A.), « Vingt ans d'audit : de la révision des comptes aux activités multiservices », Comptabilité - Contrôle - Audit, tome V, vol. 3, 1999, pp. 107-121.

→ CAUMEIL (A.), TANGUY (F.), « Les procédures de contrôle : contrôle hiérarchisé – contrôle partenarial », *Gestion & Finances publiques*, n° 2-3, février-mars 2013, pp. 89-94.

→ CAUMEIL (A.), « Comptabilité et gestion des risques », *Gestion & Finances publiques*, n° 1, janvier 2010, pp. 55-58.

→ CAUMEIL (C.), « Le contrôle interne, un enjeu majeur pour la qualité des comptes de l'État », *Revue française de finances publiques*, n° 93, février 2006, pp. 39-59.

→ CHABERT (M.), « Pour l'unité des juridictions financières », *AJDA*, n° 32, 24 septembre 2007, p. 1729.

→ CHABROL (A.), « Juge magistrat ou auditeur Quel avenir pour le juge des comptes ? », *Revue Administrative*, n° 349, janvier 2006, pp. 48-51.

→ CHANDERNAGOR (A.), « À propos du 25e anniversaire du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique », *Gestion & Finances publiques*, n° 2-3, février-mars 2013, pp. 188-189 (article paru dans *La Revue du Trésor*, novembre 1987).

→ COLLIARD (J.-C.), « La qualité comptable comme levier de l'amélioration de la gestion », *Revue française de finances publiques*, n° 112, novembre 2010, pp. 119-123.

→ CONAN (M.), « La loi de règlement, victime collatérale de la guerre de 1870 », *La Revue du Trésor*, n° 5, mai 2006, pp. 248-252.

→ Conseil d'État, *Rapport public 2013 du Conseil d'État*, Chapitre consacré à la « Comptabilité Publique », *Gestion & Finances publiques*, n° 7, juillet 2013, p. 45.

→ COUTANT (A.), « Application du principe d'impartialité à la Cour des comptes », *La Semaine juridique*, Édition générale, n° 4, 21 janvier 2004, pp. 141-142.

→ DAHAN (D.), COUDRIER (C.), « La qualité comptable, une ambition partagée par l'hôpital et le Trésor Public », *Gestion & Finances publiques*, n° 1, janvier 2009, pp. 57-61.

→ DAMAREY (S.), « L'acte (II) manqué de la réforme des juridictions financières », *L'Actualité Juridique du Droit Administratif*, n° 6, 20 février 2012, pp. 317-323.

→ DELAGE (P.), TOULGOAT (G.), « Les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels », *Gestion & Finances publiques*, n° 2-3, février-mars 2013, pp. 79-82.
→ DELAUNAY (B.), « L'impartialité du juge financier », *Revue française de finances publiques*, n° 2, mars-avril 2008, pp. 381-389.
→ DELESALLE (F.), « Objectif d'image fidèle et aspect pénal du droit comptable sont-ils compatibles ? », *Les Petites Affiches*, n° 237, 28 novembre 2000, pp. 4-12.
→ DESCAMPS (F.), « La Cour des comptes et le contrôle financier des administrations publiques : histoire d'une tentation, histoire d'une tentative » 1914-1940, *Revue française d'administration publique*, n° 124, avril 2007, pp. 659-672.
→ DESCHEEMAEKER (C.), « Changer les procédures juridictionnelles de la Cour : une réforme attendue et de grande ampleur », *Gestion & Finances publiques*, n° 10, octobre 2009, pp. 700-703.
→ DOREAU-TRANQUARD (M.), « La certification des comptes des collectivités territoriales », *Revue française de finances publiques*, n° 119, septembre 2012, pp. 115-124.
→ DOUAT (E.), « Les exigences du principe d'impartialité pour le juge des comptes : Actualité jurisprudentielle sur la gestion de fait », *La Revue du Trésor*, n° 7, juillet 2007, pp. 664-670.
→ DUBET (A.), LEGAY (M.-L.), « Éditorial : L'État et ses comptes : construire une histoire du contrôle à l'époque moderne », *Comptabilités*, n° 3, 2012, revues.org.
→ EVIN-LECLERC (A.), ALLOUET (C.), « La certification des comptes des collectivités territoriales, un enjeu de modernisation du secteur public local », *Gestion & Finances publiques*, n° 11, novembre 2013, pp. 4-6.
→ FELLER (V.), « La certification des comptes de l'État », *Courrier Juridique des Finances et l'Industrie*, n° 49, janvier 2008, pp. 2-10.
→ FIANT (F.), « Le contrôle interne comptable au sein des armées : évolution ou révolution ? », *Revue française de finances publiques*, n° 118, avril 2012, pp. 157-170.
→ FIEVET (F.), « La fiabilité des comptes publics locaux », *Revue française de finances publiques*, n° 121, février 2013, pp. 143-150.
→ FLIZOT (S.), « Gestion des risques et rapport coût/efficacité des contrôles : la notion de risque tolérable appliquée au contrôle des fonds communautaires », *Gestion & Finances publiques*, n° 1, janvier 2010, pp. 59-61.
→ FLIZOT (S.), « Contrôle sur la qualité de la gestion et évaluation des politiques publiques au sein d'une juridiction financière, l'exemple italien », *Gestion & Finances publiques*, n° 1, janvier 2013, pp. 33-38.
→ FRANÇOIS (J.-J.), « La qualité comptable : une opportunité pour les comptables publics », *La Revue du Trésor*, n° 12, décembre 2000, pp. 739-744.
→ FRIEDMANN (B.), « Défis de la certification DAS au contrôle des finances publiques communautaires », *RFFP*, n° 53, 1993, p 7-14.
→ GISSEROT (H.), « Où va le juge des comptes », *Revue administrative*, n° 302, pp. 245-254.
→ GODIVEAU (G.), « La contribution de la certification des comptes à la bonne gouvernance financière de l'État », *La Semaine juridique*, Édition générale n° 50, 12 décembre 2007, pp. 13-17.
→ HERTZOG (R.), « Vers une refondation des juridictions financières », *Courrier Juridique des Finances et de l'Industrie*, n° 71, janvier-février-mars 2013, pp. 51-64.
→ HUBY (B.), « la certification des comptes publics locaux ou le destin contrarié des chambres régionales et territoriales des comptes », *Gestion & finances publiques*, n° 1, janvier 2011, pp. 51-54.
→ HURON (D.), MARTY (F.), SPINDLER (J.), « De la certification des comptes de l'État : principes, enjeux et difficultés », *RFFP*, n° 100, novembre 2007, pp. 135-143.
→ JOSSERAND (A.), « Le contrôle interne comptable dans le cadre de la nouvelle constitution financière de l'État », *La Revue du Trésor*, n° 5, mai 2006, pp. 243-244.
→ JOSSERAND (A.), MANTEL (S.), « De nouvelles démarches : contrôle interne, audit interne », *Gestion & Finances publiques*, n° 2-3, février-mars 2013, pp. 83-88.
→ JOYE (J.-F.), « L'adaptation du contrôle financier aux exigences de la nouvelle gestion publique », *La Semaine juridique*, Édition générale, n° 1-2, 11 janvier 2006, pp. 22-26.
→ LASCOMBE (M.), VANDENDRIESSCHE (X.), « La loi organique relative aux lois de finances (LOLF) et le contrôle des finances publiques », *Revue française d'administration publique*, n° 117, janvier 2006, pp. 131-148.
→ LE GALL (J.) « La certification des comptes du régime général de la sécurité sociale par la Cour des comptes : premier bilan et résultat 2012 », *Gestion & Finances Publiques*, n° 3, 4 mars avril 2014, pp. 28-33.

→ LEFAT (P.), GOUBAULT (J.), « Contrôle interne, audit interne et certification des comptes de l'État », *La Revue du Trésor*, n° 12, décembre 2007, pp. 1075-1078.

→ LEFEBVRE (P.), « La préparation de la certification des comptes à l'Établissement français du sang », *La Revue du Trésor*, n° 1, janvier 2007, pp. 29-31.

→ LITVAN (D.), « Comptes publics : l'amélioration de la qualité comptable des opérateurs de l'État », *Gestion & finances publiques*, n° 4, avril 2012, pp. 53-57.

→ LITVAN (D.), « La qualité des comptes publics : point d'étape sur la réforme comptable de l'État et perspectives », *Revue française de finances publiques*, n° 122, avril 2013, pp. 153-163.

→ LITVAN (D.), « Le volet comptable de la LOLF : la préparation de la certification des comptes de l'État », *La Revue du Trésor*, n° 7, juillet 2006, pp. 465-469.

→ LITVAN (D.), « Les comptes nationaux des administrations publiques : les enjeux liés à la qualité de leur production », *Revue française de finances publiques*, n° 121, février 2013, pp. 179-190.

→ LITVAN (D.), « Réforme comptable de l'État : un contrôle renforcé de la qualité comptable », *Gestion & Finances publiques*, n° 3-4, mars-avril 2009, pp. 327-331.

→ LORY (B.), *L'évolution du rôle de la Cour des comptes*, conférence à l'Institut technique des administrations publiques, le 30 novembre 1951, Paris, ITAP, 1952, 19 p.

→ LUBEK (P.), « Concepts et définitions : contrôle interne, contrôle de gestion, audit interne », *La Revue du Trésor*, n° 8-9, août-sept. 2007, pp. 747-751.

→ MAGNET (J.), « Que juge le juge des comptes ? », *Revue Française des Finances Publiques*, 1989, n° 28.

→ MAGNET (J.), HEMAR (E.), « Qui cherche trouve : actualité de la juridiction des comptes », *Recueil Dalloz*, 1993, Chronique, pp. 41-44.

→ MAISTRE (R.-O.), FELLER (V.), « Un aperçu du rôle des juridictions financières d'un règlement général à l'autre », *Gestion & Finances publiques*, n° 2-3, février-mars 2013, pp. 47-54.

→ MARGEAULT (B.), « La rénovation du contrôle de la dépense publique locale », *La Revue du Trésor*, n° 2, février 2008, pp. 134-139.

→ MATTRET (J.-B.), « La loi de règlement des comptes et rapport de gestion pour l'année 2010 », *Revue Française des Finances Publiques*, n° 116, novembre 2011, pp. 145-154.

→ MAUPAS (D.), « La mutation des contrôles : une révolution silencieuse », *La Revue du Trésor*, n° 7, juillet 2006, pp. 490-493.

→ MAZZOCCHI (V.), « La Cour des comptes : du contrôle de la régularité comptable vers une structure de création de la norme », *Gestion & Finances publiques*, n° 11, novembre 2013, pp. 12-15.

→ MESMIN (O.), « Les sanctions applicables à la présentation de comptes de collectivités publiques insincères », *La Revue du Trésor*, n° 10, octobre 2003, pp. 592-598.

→ MONTAGNIER (G.) « L'audit de gestion à la Cour des comptes européenne et auprès des juridictions financières françaises », *Les petites affiches*, n° 112, 1997, pp. 15-20.

→ MOREL (A.), « Contrôle des ordonnateurs », *Revue de science et de législation financières*, 5e Année, 1907, pp. 243-248.

→ MORIN (N.), « La qualité comptable, un enjeu méconnu mais primordial », *La Revue du Trésor*, n° 10, octobre 2005, pp. 493-500.

→ ORTET (J.) « Un exemple d'adaptation des normes internationales d'audit : la mission d'audit d'évaluation et de contrôle de la Direction générale de la Comptabilité publique », *La Revue du Trésor*, n° 12, décembre 2007, pp. 1082-1084.

→ PESTIE (F.), SEMELIN (Y.), ADANS (B.), « La certification des comptes des établissements publics », *Gestion & Finances publiques*, janvier-février, n° 1-2, 2014, pp. 18-25.

→ PEUCH-LESTRADE (P.), « Des normes imposées par la loi ou une convergence vers des principes comptables universels », *La Revue du Trésor*, n° 7, juillet 2006, pp. 494-496.

→ PIASTRA (R.), « De la certification du budget de l'État 2012 par la Cour des comptes », *Gestion & Finances publiques*, n° 10, octobre 2013, pp. 22-26.

→ POIROT (J.-C.), « Vers la certification des comptes locaux », *La Lettre du cadre territorial*, n° 452, 1er novembre 2012, pp. 20-22.

→ PORTAL (M.), « L'audit financier des comptes publics en Grande-Bretagne », *Gestion & Finances publiques*, n° 5, mai 2011, p. 303.

→ PORTAL (M.), « La certification des comptes de l'État de 2007 : les trois nouvelles réserves de la Cour des comptes », *Revue française de comptabilité*, n° 412, octobre 2008.

→ PORTAL (M.), « Les Institutions Supérieures de Contrôle, une étude comparative internationale des pratiques », *La revue du Trésor*, n° 3, mars 2012, pp. 118-123.

→ PRAT (M.-P.), « Le problème de la certification des comptes des collectivités locales. Un rôle nouveau pour les chambres régionales des comptes ? », *Revue française de finances publiques*, n° 107, juin 2009, pp. 193-202.
→ ROUQUE (A.), « La certification des comptes des opérateurs de l'État », *Revue française de finances publiques*, n° 105, février 2009, pp. 137-148.
→ ROUX (E.), GOUBAULT (J.), « La certification des comptes de l'État et du régime général de Sécurité sociale (Chronique d'actualité des juridictions financières) », *Revue française de finances publiques*, n° 96, novembre 2006, pp. 223-230.
→ SALAUN (E.), « La rénovation du contrôle de la dépense publique », *La Revue du Trésor*, n° 5, mai 2006, pp. 240-242.
→ SAVINEAU (J.-C.), « La certification des comptes des universités », *Revue française de finances publiques*, n° 124, novembre 2013, pp. 197-217.
→ SCHEID (J.-C.), « La notion de contrôle en droit comptable français », *Revue Française de Comptabilité*, n° 376, avril 2005, pp. 4-5.
→ SEBAN (A.), « Principe d'impartialité, principe des droits de la défense et Cour des comptes », *Revue française de droit administratif*, n° 2, 2000, pp. 435-451.
→ SEGUIN (P.), « La mise en œuvre de la LOLF : dernière étape avant la certification », *La Revue du Trésor*, n° 7, juillet 2006, pp. 410-411.
→ SOUZY (C. de), « Le principe de sincérité des comptes publics », *Revue française de comptabilité*, n° 420, 2009, pp. 29-31, *in Lettre d'information des experts-comptables aux collectivités locales*, spécial Congrès des Maires, 16 novembre 2009, pp. 45-48.
→ SURREL (H.), « Le jugement des comptes des comptables de fait à l'épreuve des exigences de la Convention européenne des droits de l'homme », *Revue française de droit administratif*, n° 1, janvier-février 2002, pp. 105-112.
→ SZAFRANSKI (S.-A.), « Le National Audit Office : douze ans d'existence », *Revue française de finances publiques*, n° 57, janvier-mars 1997, pp. 143-164.
→ TALLINEAU (L.), « La réforme de la Cour des comptes (1946-1950) », *Gestion & Finances publiques*, n° 6, juin 2009, pp. 503-508.
→ THALAMY (C.), « La certification des comptes des branches du régime général de la Sécurité sociale », *La Revue du Trésor*, n° 3-4, mars, avril 2006, pp. 188-190.
→ THALAMY (C.), « La certification de service et la certification des comptes dans la branche du recouvrement : deux démarches pour un seul objectif de qualité des comptes », *Gestion & Finances publiques*, n° 6, juin 2008, pp. 424-427.
→ THALAMY (C.), « La certification des comptes de l'ACOSS et de la branche du recouvrement », *La Revue du Trésor*, n° 2, février 2008, pp. 111-114.
→ THEBAULT (S.), « À quoi sert la qualité comptable », *Revue française de finances publiques*, n° 112, novembre 2010, pp. 103-118.
→ VACHIA (J.-Ph.), TOUPIN (M.-A.), « La certification des comptes du régime général de Sécurité sociale », *La Revue du Trésor*, n° 11, novembre 2007, pp. 948-951.
→ VANDENDRIESSCHE (X.), LASCOMBE (M.) « La gestion de fait, sacrifiée sur l'autel de la rentabilité ? », *Gestion & Finances publiques*, n° 2, février 2010, pp. 132-142.
→ WAUQUIER (J.-P.), « La prescription quadriennale des créances détenues sur l'Administration : conditions de mise en œuvre devant le juge administratif », *La Revue du Trésor*, n° 6, juin 2005, pp. 284-291.

V : RAPPORTS

→ Rapport BUSSEREAU sur la mise en œuvre de la loi organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances en application de la loi de finances pour 2003, juin 2004, 49 p.
→ Rapport public de la Cour des comptes pour 2004, *La fiabilité des comptes des collectivités territoriales*, mars 2005.
→ Rapport Cour des Comptes, sur la situation et les perspectives des finances publiques, juin 2006, 127 p.
→ Rapport au gouvernement LAMBERT (A.) et MIGAUD (D.), *La mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances, réussir la LOLF, clé d'une gestion publique responsable et efficace*, La documentation française, 2004.
→ Rapport au gouvernement LAMBERT (A.) et MIGAUD (D.), *La mise en œuvre de la LOLF, à l'épreuve de la pratique, insuffler une nouvelle dynamique de la réforme*, octobre 2006.
→ Rapport RICHARD (P.), *Solidarité et performance, les enjeux d'une maîtrise des dépenses publiques locales*, décembre 2006.

→ Rapport d'information Assemblée nationale, BOUVARD (M.), BRAD (J.-P.), CARCENAC (Th.) *et alii.*, *Les systèmes d'information financière de l'État*, Paris, Assemblée nationale, 2009, 59 p.
→ Rapport PRADA (M.), COLIN (N.), MILOT (J.-P.), *La création d'un conseil de la normalisation des comptes publics*, Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique, juillet 2008.
→ Rapport Sénat n° 485 LAMBERT (A.) et MARINI (Ph.), *En finir avec le mensonge budgétaire, enquête sur la transparence très relative des comptes de l'État*, 1999-2000, 184 p.
→ Conseil de normalisation des comptes publics, Avis.

Sébastien Kott
Maître de conférences HDR

Lionel Zevounou
Maître de conférences

Aurélien Camus
Post-doctorant

Vincent Mazzocchi
Doctorant

Centre de Recherche en Droit Public
CRDP – EA 381

Université Paris Ouest Nanterre La Défense
200 av. de la République I 92001 Nanterre Cedex
Tél. : 01 40 97 98 28
mail : sebastien.kott@u-paris10.fr
http://www.u-paris10.fr/

ORDP

université Paris Ouest Nanterre La Défense

UFR DSP

CENTRE DE RECHERCHES SUR LE DROIT PUBLIC

CNOCP Conseil de normalisation des comptes publics