Les vicissitudes de la nouvelle gouvernance comptable européenne du secteur public

Lionel Zevounou

▶ **To cite this version:**

Lionel Zevounou. Les vicissitudes de la nouvelle gouvernance comptable européenne du secteur public. Sébastien Kott. Droit et comptabilité. La spécificité des comptes publics, Economica, p. 47-62, 2017, 9782717869361. hal-01630831

HAL Id: hal-01630831
https://hal.parisnanterre.fr/hal-01630831

Submitted on 8 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.

Les vicissitudes du processus européen d'harmonisation comptable[1]

Lionel Zevounou, Université Paris – Nanterre, Centre de recherche en droit public (CRDP – EA 381)

On l'oublie trop souvent, la crise grecque est née d'un maquillage comptable. Ce maquillage a révélé un problème structurel plus profond[2] : celui de la solidité économique de la zone euro dans son ensemble. Si les études sur la crise se sont davantage focalisées sur la question de la dette, la question comptable a été peu abordée au sein de l'Union européenne. Il se trouve pourtant que, depuis 2011, un processus discret de normalisation des comptes publics des États membres se met progressivement en place. L'histoire et l'analyse de la crise financière qui a secoué l'Europe ces dernières années constituent à cet égard un défi pour les sciences sociales[3]. Dans ce vaste mouvement de recomposition politico-administratif d'après crise, l'étude des réformes qui ont actuellement cours dans l'Union européenne permet de prendre la mesure de l'orientation de ce que l'on qualifie usuellement de « nouvelle gouvernance économique ». La crise financière a fait naître le besoin accru d'une information financière, dont l'harmonisation comptable est partie prenante. Cette étude revient sur les évolutions de la réforme de la comptabilité entamée lors de l'adoption de la directive « cadre budgétaire » de 2011.

Cette réforme vise à faire appliquer à la comptabilité publique les principes d'une comptabilité inspirée de l'entreprise. On mesure les difficultés que soulève l'application d'une comptabilité patrimoniale à l'État à la lecture du Recueil des normes comptables de l'État. Difficultés d'autant plus affirmées lorsqu'il s'agit d'étendre ces règles de la comptabilité générale à l'Union européenne. De nature technocratique[4], ce nouveau dispositif s'appuie sur des acteurs publics (Eurostat), des États, des entreprises (cabinets d'audit), des organisations internationales (Fonds Monétaire International, Banque Mondiale, Organisation de coopération économique et de développement, etc.), et un organisme international fondé sur une légitimité discutée, l'IPSASB (l'*International Public Sector Accouting Standard Board*). Il s'impose progressivement comme la seule « solution » viable permettant de normaliser la comptabilité publique dans l'Union. La montée en puissance de cette réforme comptable confirme l'importance acquise depuis la crise par les administrations économiques dans l'Union ; elle confirme aussi la mise à l'écart progressive du « droit »[5] au profit de « l'effectivité » des politiques publiques. Les enjeux sous-

---

[1] Les documents cités dans le I-A relatifs aux travaux préparatoires (du Conseil de la Commission et de la BCE) et débats parlementaires de la directive « cadre budgétaire » peuvent être consultés sur ce site : http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/HIS (consulté le 22 août 2016). Les documents cités dans le I-B et II-B : http://ec.europa.eu/eurostat/web/government-finance-statistic/government-accounting (consulté le 22 août 2016) ; https://www.oecd.org/governance/budgeting/IPSASB-Stakeholder-Comments.pdf (consulté le 22 août 2016) ; https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC%20G20%20Letter%20One%202012.pdf (consulté le 22 août 2016).

[2] F. LEQUILLER, « Statistiques de Finances publiques : après les crises, l'harmonisation se renforce », *Statistiques & Société*, vol. 2, n°1, janv. 2014, p. 41-46.

[3] D. GEORGAKAKIS, « A la fois pilote et victime de l'austérité ? Les transformations de l'administration de l'Union européenne sous l'effet de la crise économique et financière », *RFAP*, n°151-152, 3/2014, p. 805-824.

[4] V. DUBOIS, D. DULONG, *La question technocratique : de l'invention d'une figure aux transformations de l'action publique*, Strasbourg, PUS, 2000, coll. « Sociologie politique Europe » ; D. GEORGAKAKIS (dir.), *Le champ de l'Eurocratie : une sociologie du personnel de l'UE*, Paris, Economica, 2012, coll. « Etudes politiques ».

[5] Pris ici dans le sens du défaut d'attachement de certains acteurs européens au formalisme des procédures juridiques. Par formalisme, il s'agit moins d'entendre l'attachement à une certaine idée du droit compris comme susceptible de garantir le respect de la délibération démocratique. Cette relativisation s'opère par l'introduction de nouvelles méthodes de gouvernance, la méthode ouverte de coordination par exemple : S. De la ROSA, « The Open Method of Coordination in the New Member States- The perspectives for its Uses as a Tool of Soft Law », *European Law Journal*, vol. 11, n°5, 2005, p. 618-640.

jacents à cette normalisation sont ici soulignés. Le propos met en action le savoir d'universitaires en rapport avec les acteurs de la normalisation comptable par une amorce de travail de terrain[6]. Au contact des *policy makers*[7], il enrichit la compréhension de la manière dont se construit la comptabilité publique de l'État, aussi bien à travers l'analyse des pratiques administratives que des principaux textes de la matière. L'article tente de reconstruire la manière dont se joue, depuis quelques années, la mise en place d'une politique comptable au sein de l'Union. Cette politique se construit autour d'un débat technocratique aux enjeux politiques majeurs : ceux relatifs à la nature de l'information comptable adéquate pour répondre aux besoins de la surveillance budgétaire des États (**I**). Mais ce débat technocratique repose sur un fondement juridique discutable au point qu'elle interroge la légitimité de la stratégie de normalisation comptable du secteur public mise en œuvre par la Commission (**II**).

I- La production comptable en question : quelle comptabilité ?

La politique européenne de normalisation comptable du secteur public s'est élaborée sur des bases fragiles. Autant un consensus émanant des principaux acteurs financiers s'est dégagé pour réglementer par voie législative les entreprises cotées[8], autant ce consensus n'émerge pas de façon aussi claire à propos des États (A). L'adoption de la directive « cadre budgétaire » n'a pas mis un terme à cette opposition originelle. Celle-ci s'exprime aujourd'hui dans les négociations sur l'adoption des EPSAS (B).

A : « Caisse » *versus* « Exercice » dans le débat européen

Les termes et le déroulé du débat.

La « nouvelle gouvernance économique » se met en place par l'adoption de six actes législatifs, le « six pack » (5 règlements et une directive), dont la directive 2011/85/UE sur les exigences applicables aux cadres budgétaires. La volonté d'uniformiser la comptabilité publique des États européens est liée conjoncturellement à la crise financière. L'activisme de la Banque centrale européenne (ci-après BCE)[9] a engendré une multiplication de dispositifs, souvent pris dans l'urgence[10], allant généralement au-delà de la simple résolution de la crise de 2008. Partant de là, les débats qui président à l'adoption de la directive « cadre budgétaire » 2011/85/UE ont porté sur le renforcement des dispositifs de sanctions financières et de contrôles du budget des États membres. Dans ce débat, les questions comptables demeurent marginales. Elles sont d'emblée monopolisées par un certain nombre d'« experts » (Eurostat pour la Commission européenne, la

---

[6] Travail réalisé après plusieurs entretiens au Ministère de l'économie et des finances entre 2012 et 2016 auprès de plusieurs acteurs de la normalisation comptable française, européenne et internationale. Nous nous sommes focalisés en ce sens sur les débats qui ont précédé l'adoption de dispositions comptables au sein de la directive « cadre budgétaire » et la stratégie administratives qui a suivi l'adoption d'une comptabilité de droit constaté dans l'Union. La méthode d'analyse s'appuie sur les travaux de juristes et de polistes relatifs au Parlement européen et aux institutions européennes : D. RITLENG, « La loi », J-B. AUBY (dir.), *L'influence du droit européen sur les catégories du droit public*, Paris, Dalloz, 2010, p. 215-242 ; W. BEAUVALLET, S. MICHON, « Des eurodéputés « experts » ? Sociologie d'une illusion bien fondée », *Cultures & Conflits*, 2102/1, n°85-86, p. 123-138. On partira des travaux soulignant la prédominance des Commissions spécialisées sur le vote plénier, en particulier celle des rapporteurs.

[7] R. PAYRE, G. POLLET, *Socio-histoire de l'action publique*, 13-27.

[8] Y. MULLER-LAGARDE, « La normalisation comptable internationale : de l'État de droit au droit sans l'État », *Cités*, n°64, 4/2015, p. 65-76.

[9] C. FONTAN, « La BCE dans la crise : qui décide quoi ? », *Pouvoirs*, 2014/2, n°149, p. 91-100 ; C. FONTAN, « Frankenstein en Europe. L'impact de la Banque centrale européenne sur la gestion de la crise de la zone euro », *Politique européenne*, 2013/4, n°42, p. 22-45.

[10] C. DEGRYSE, « La nouvelle gouvernance économique européenne », *Courrier hebdomadaire du CRISP*, 2012/23, n°2148-2149, p. 5-82 ; J-V. LOUIS, « La nouvelle « gouvernance » économique de l'espace euro » in, *Mélanges en l'honneur du Professeur Joël Molinier*, Paris, LGDJ, 2012, p. 405-427 ; F. ALLEMAND, F. MARTUCCI, « La nouvelle gouvernance économique européenne », *CDE*, n°1/2012, p. 17-99 et *CDE*, n°2/2012, p. 409-457 ; N. de SADELEER, « The new architecture of the European Economic Governance : A LEVIATHAN or a Flat-Footed Colossus ? », *Maastricht Journal of Comparative and EU Law*, 2012, p. 354-388.

commission aux affaires économiques pour le Parlement européen et la BCE) qui, pour certains, ont participé à l'adoption du règlement-cadre transposant les normes IFRS (*International Financial Reporting Standard*) dans l'Union européenne[11]. Le maquillage des comptes grecs va par conséquent constituer le point de départ de discours revendiquant, au nom de la « transparence », la mise en place d'une comptabilité de droit constaté.

Il convient de revenir sur la manière dont les dispositions sur la comptabilité publique ont été adoptées par le législateur européen. Le récit de cette adoption permet de mieux prendre la mesure des enjeux sous-jacents à la comptabilité publique et au projet *European Public Sector Accounting Standard* (ci-après : EPSAS). Dès le 29 septembre 2010, la Commission propose un projet de texte ; cette version préparatoire est transmise aux instances spécialisées du Parlement et du Conseil, le 30 septembre 2010. Le 15 février 2011, le Conseil expose un premier état de ses travaux. En parallèle, la BCE rend un avis le 16 février 2011. À deux reprises par la suite (15 mars et 20 juin 2011), le Conseil expose l'avancement de ses travaux. De son côté, la commission des affaires économiques du Parlement formule deux séries « d'avis » sur le projet de la Commission, l'un le 23 juin, l'autre le 28 septembre 2011. Il faudra encore attendre un examen de ce texte amendé par le Conseil le 4 octobre 2011 pour, le 8 octobre, qu'il soit définitivement adopté. À chaque étape de l'examen de la proposition de la Commission par le Conseil, le texte est classé « B » à l'ordre du jour, ce qui signifie qu'il s'agit de questions politiques trop sensibles pour être réglées à un niveau inférieur.

Une remarque d'ordre juridique s'impose à ce stade. Un texte législatif ne peut être adopté que sur décision conjointe du Parlement et du Conseil[12]. La procédure d'adoption de la directive 2011/85/UE constitue à cet égard une exception, puisque l'article 126 §14 al. 2 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après TFUE) stipule : « *Le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et de la Banque centrale européenne, arrête les dispositions appropriées qui remplaceront ledit protocole* ». À s'en tenir à la lettre du texte, la compétence du Conseil en matière de politique économique est exclusive. Or, s'agissant de la directive 2011/85/UE, la position du Parlement faisant suite à l'avis de la BCE a été entendue par le Conseil alors même que ce dernier n'y était pas tenu. Et cette remarque est d'importance, si l'on veut comprendre de quelle manière ont été insérées les dispositions sur la comptabilité publique.

L'évolution du débat : de la caisse au droit constaté.

La version présentée par la Commission aborde la question comptable dès la partie consacrée à la « définition du cadre budgétaire » : « *Le cadre budgétaire national est l'ensemble des éléments qui forment la base de la gouvernance budgétaire nationale, autrement dit la configuration institutionnelle propre à un pays donné qui détermine l'élaboration de sa politique budgétaire nationale. Il s'agit, en particulier, des systèmes de comptabilité publique, des statistiques, des pratiques de prévision, des règles budgétaires chiffrées, des procédures budgétaires qui régissent chacune des étapes du processus budgétaire et des cadres budgétaires à moyen terme, ainsi que des relations budgétaires entre sous-secteurs des administrations publiques* »[13]. La comptabilité y est mentionnée comme un mécanisme, parmi d'autres, d'information financière. La proposition de la Commission rappelle la nécessité de pratiques comptables « *exhaustives et fiables* » dans tous les secteurs de l'administration publique. Mais c'est surtout l'article 3 de la proposition qui précise

[11] Règlement (CE) 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales, JO L. 243, du 11 sept. 2002, p. 1. Sur l'enjeu politique de l'adoption des IFRS : A. BERNARD, « A propos de la guerre du chiffre et du droit. Comment les comptables étendent leur territoire professionnel », *D.*, chron., 2004, p. 1580-1588 ; E. CHIAPELLO, « 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, p. 362-382.

[12] C. KOHLER, J-C. ENGEL, « Le choix approprié de la base juridique pour la législation communautaire : enjeux constitutionnels et principes directeurs », *Europe*, janvier 2007, n°1, p. 5-10.

[13] Proposition de directive du Conseil sur les exigences applicables aux Etats membres, COM (2010) 523 final, p. 6

la nature de l'information comptable exigée par le projet de directive. Le principe de la comptabilité de caisse y est maintenu s'agissant des données fournies par les États membres, sous réserve d'un tableau de correspondance entre les données produites à partir d'une comptabilité de caisse et les principes du règlement SEC 95 élaboré par la Commission. Si l'on s'en tient là, force est de reconnaître qu'il n'est pas exprimé de manière explicite que l'information comptable soit rendue sous la forme d'une comptabilité de droit constaté[14].

L'avis de la BCE du 16 février 2011 prend le contre-pied de la position exprimée par la Commission sur la comptabilité publique : « *La directive pourrait simultanément contribuer au renforcement de la ponctualité et de la fiabilité des comptes des administrations publiques en soutenant la mise en place de systèmes de comptabilité publique établis sur la base des droits constatés qui soient interconnectés avec les comptes nationaux établis selon les principes du SEC 95. Il convient que les systèmes de comptabilité soient fondés sur des normes de comptabilité publique internationalement acceptées pour garantir une reconnaissance et une mesure harmonisées des opérations de l'État* »[15]. La BCE propose une modification de l'article 3 du projet de directive allant dans le sens de l'adoption d'une comptabilité de droits constatés selon des normes *internationalement acceptées*. Si l'on en croit l'avis, cet amendement est motivé par le souci d'une plus grande célérité et transparence des informations fournies par les États membres. Il est ajouté que les systèmes de comptabilité nationaux doivent faire l'objet d'un contrôle et d'un audit indépendants.

Saisi pour avis, le Parlement prend position dans le sens des arguments de la BCE. Plusieurs séries « d'amendements » sont apportées à la proposition de la Commission. La première série du 16 février 2011, sur proposition du rapporteur Vicky Ford[16], modifie l'article 3 « comptabilité et les statistiques » du projet de directive de la manière suivante : « *Les États membres disposent de systèmes nationaux de comptabilité publique couvrant de manière exhaustive et cohérente tous les sous-secteurs de leur administration publique et contenant les informations nécessaires à la* ***production de données fondées sur la comptabilité d'engagement en vue de la préparation*** *de données établies selon les principes du SEC 95. Ces systèmes de comptabilité publique sont soumis à un contrôle interne et à un audit* ***indépendant »***[17]. La justification apportée ici n'est guère différente de celle de la BCE[18]. Le 23 juin 2011, le projet de directive est proposé au vote en commission ECON. L'article 3 est alors modifié comme suit : « *les États membres disposent de systèmes de comptabilité publique (…) fondée sur la comptabilité d'engagement* »[19]. Deux amendements suivent : l'un du rapporteur, Vicky Ford, l'autre de Sharon Bowles, présidente de la commission. L'amendement de Vicky Ford propose que les États membres « (…) *veillent à ce que leurs systèmes de comptabilité publique soient soumis à un contrôle indépendant et à un audit* »[20]. L'amendement de Sharon Bowles indique : « *Les États membres s'efforcent d'adopter les normes comptables internationales pour le secteur public dans un délai de trois ans après l'entrée en vigueur du présent règlement* »[21]. Aucune justification officielle n'a été avancée au soutien de ces deux

---

[14] Strengthening economic governance in the EU. Report of the Task force of European Council, Brussels, 21th, 2010 October.

[15] Avis de la Banque centrale européenne sur la réforme de la gouvernance économique dans l'Union européenne, CON/2011/13, § 28.

[16] Et d'autres aussi : Arturs KRIŠJĀNIS KARIŅŠ et Gunnar HÖKMARK amendement n°121

[17] Dans la version déposée par la Commission ECON, il a plutôt été question d'une comptabilité d'engagement. La traduction anglaise apparaît plus nuancée. Il est question de « generate accrual data with a view to preparing ESA 95-based data », ce qui signifie que les informations adressées à Eurostat devraient s'inspirer d'une comptabilité de droit constatée.

[18] « *Pour que les données des administrations publiques communiquées à la Commission gagnent en exactitude et en rapidité, il est nécessaire que les Etats membres mettent en œuvre des systèmes de comptabilité publique pour les entités sectorielles des administrations qui communiquent les données en appliquant une méthode de la comptabilité d'engagement de sorte que ces données puissent être aisément intégrées dans les comptes nationaux fondés sur le SEC 95* » in, amendement n°121 des députés Arturs KRIŠJĀNIS KARIŅŠ, Vicky FORD et Gunnar HÖKMARK du 16 février 2011, Commission des affaires économiques et monétaires sur la proposition de directive du Conseil sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des Etats membres.

[19] Amendement n°121 présentés par les députés Arturs KRIŠJĀNIS KARIŅŠ, Vicky FORD et Gunnar HÖKMARK.

[20] Amendement n°122 proposé par Madame FORD à l'article 3 1 bis (nouveau).

[21] Amendement n°123 proposé par Madame BOWLES 1 bis (nouveau).

amendements. Tout porte à croire que la rédaction finale de ce qui deviendra l'article 16 bis point 3 a été le résultat d'un compromis de trilogue (négociation conjointe de la Commission, du Conseil et du Parlement), dans le but de prendre en considération les « amendements » proposés par le Parlement[22]. Cette nouvelle version est formellement approuvée par la Commission le 28 septembre 2011.

Le rôle déterminant de la commission ECON.

Nous avons employé, s'agissant du Parlement, le terme « d'amendement » comme s'il s'agissait d'une procédure législative ordinaire. Or, si l'on en revient à la lettre de l'article 126 §14 al. 3 du Traité FUE, le Parlement n'est, au cours de la procédure prévue par cet article, que consulté[23]. Tout se passe ici comme si le Conseil s'était senti lié par les propositions formulées par le Parlement. Cette hypothèse nuance, sinon infirme, la thèse de l'affaiblissement des pouvoirs du Parlement dans la « nouvelle gouvernance économique ». S'agissant de la comptabilité publique, il est difficile de savoir quelle fut exactement la teneur des discussions quant à l'introduction d'un amendement proposant une comptabilité de droits constatés. Ce que l'on peut d'ores et déjà dire, c'est que les amendements sur la comptabilité l'ont été par la commission ECON, en particulier par le rapporteur du dossier, Vicky Ford, par ailleurs membre de la même commission sur le règlement 1606/2002 relatif au mécanisme d'adoption des IFRS dans l'Union européenne. De façon certaine, deux informations ressortent du débat. La première est que la version finale de l'article 3 « comptabilité et statistiques » adoptée par le Conseil mentionne que : « *les États membres disposent de systèmes de comptabilité publique (…) fondées sur les droits constatés* ». La seconde tient dans l'article 16 point 3 qui prévoit l'adéquation des normes comptables internationales pour le secteur public en ce qui concerne les États membres. L'enjeu comptable semble par conséquent avoir échappé à nombre de députés au profit d'une communauté d'acteurs disposant déjà d'un capital d'expertise s'agissant du règlement IFRS. On ne peut exclure, ce faisant, une matrice commune de pensée entre la transposition des IFRS et la proposition des EPSAS émanant de la Commission européenne deux ans plus tard.

B : EPSAS/IPSAS ? De quoi les EPSAS sont-elles le miroir ?

Le point de départ : la publication du rapport sur l'harmonisation comptable.

Pris sur le fondement de l'article 16 bis 3 de la directive « cadre budgétaire », le rapport sur l'harmonisation comptable en Europe prend clairement position pour une comptabilité de droit constaté[24]. Tel est le point de départ de la stratégie initiée par Eurostat dans la droite ligne de l'article 3 de la directive « cadre budgétaire ». Précédé d'une consultation publique, le rapport sur l'harmonisation comptable en Europe publié le 6 mars 2013 fait référence au mécanisme proposé pour l'adoption des normes comptables par les entreprises cotées[25]. Il s'agit de savoir s'il convient de créer *ex nihilo* des normes comptables européennes pour le secteur public (des EPSAS) ou s'il faut s'inspirer – mais dans quelle mesure ? – des normes comptables proposées par l'IPSAB (*International Public Sector Accounting Standard Board*). Sur le fond, le processus de

---

[22] L'article 14 bis point 3 dispose à cet égard : « *La Commission procède, au plus tard à la fin de 2012, à une évaluation de l'adéquation des normes comptables internationales pour le secteur public en ce qui concerne les États membres* ». Dans sa communication du 28 septembre 2011 adoptant les modifications proposées par le Parlement, la Commission mentionne l'existence d'un accord politique entre le Parlement et le Conseil sur la directive 2011/85/UE. Cet accord aurait été conclu le 7 octobre 2011. Tout porte à croire que cet accord informel, initié dès avril 2011, aurait été obtenu par la voie d'un trilogue.

[23] Hypothèse confirmée par Sharon Bowles elle-même dans une intervention au colloque organisé par Eurostat les 20-30 mai 2013 sur l'harmonisation comptable au secteur public : S. BOWLES, « Toward Implementing European Public Sector Accounting Standards », 29-30 May, Charlemagne, Brussels.

[24] Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement européen. *Vers l'application de normes comptables harmonisées pour le secteur public dans les Etats membres. L'adéquation des IPSAS pour les Etats membres*, Bruxelles, le 6 mars 2013, COM (2013), 114 final.

[25] Règlement (CE) 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales, JO L. 243, du 11 sept. 2002, p. 1.

convergence entre les normes IPSAS et les normes IFRS est entamé depuis 2008[26]. La Commission européenne opte pour la seconde branche de l'alternative. Elle propose dans son rapport l'adoption d'un mécanisme de transposition (sous la forme d'un règlement-cadre)[27] fondé sur un système de comitologie, associant les normalisateurs nationaux et la Banque Centrale. S'y adjoindrait un comité d'experts chargé de se prononcer sur le bien-fondé de l'adoption de normes émanant de l'IPSAB. Cette solution est fondée sur la même justification qui avait prévalu lors de l'adoption des IFRS (*International Financial Reporting Standard*) : montrer que l'IPSASB fournit clé en main une solution incontournable à l'Union, là où les États divergent encore sur la possibilité d'introduire une comptabilité de droit constaté en Europe. À la différence toutefois du secteur privé, la stratégie de la Commission n'est pas de proposer directement un mécanisme de standardisation des normes IPSAS, mais « d'adapter » ces normes au contexte de l'Union : les EPSAS se substitueraient, de ce fait, aux normes IPSAS.

Ce faisant, le rapport de la Commission laisse de côté une question importante. Dans l'hypothèse de l'élaboration de normes comptables européennes (EPSAS) inspirées des IPSAS, où situer ce degré d'inspiration ? Trois hypothèses sont possibles. La première consiste à transposer purement et simplement les normes IPSAS sous l'acronyme « EPSAS » ; la seconde consiste à s'inspirer d'un certain nombre de principes qui pourraient être communs aux IPSAS et aux EPSAS ; la troisième solution serait de laisser les États conserver une marge d'appréciation entre une comptabilité de droit constaté et une comptabilité de caisse. Ces trois hypothèses emportent des conséquences politiques et juridiques très différentes. Dans son rapport, la Commission semble privilégier la seconde hypothèse sans plus de précision. Elle construit sur cette ambigüité politique une stratégie progressive d'adoption des EPSAS.

Un objectif ambigu de normalisation.

La Commission (Eurostat) s'assure, après la publication du rapport, le soutien d'un certain nombre de grandes administrations européennes (DG ECFIN par ex). Elle lance une série de conférences pour illustrer le bien-fondé d'une comptabilité de droit constaté à l'ensemble des États. Le 6 mars 2013 une conférence technique sur l'harmonisation de la normalisation comptable du secteur public est organisée. Les participants sont des experts internationaux, de hauts fonctionnaires nationaux et européens pour la plupart ayant joué un rôle prépondérant dans l'adoption des dispositions comptables figurant dans la directive « cadre budgétaire ».

Le 30 septembre 2014, le cabinet *Pwc* rend un rapport *Implementing EPSAS*, commandé par Eurostat proposant une stratégie possible d'adoption des EPSAS en Europe. Le rapport évalue le coût/avantage de la mise en œuvre des EPSAS pour les États membres entre 1,2 et 6,9 milliards d'euros. Pour autant, aucun consensus réel n'émerge des États membres quant à l'externalisation vers un organisme entièrement privé[28] d'un domaine aussi régalien que celui de la comptabilité publique. Fondée sur des objectifs ambigus, la stratégie de la Commission semble avancer vers l'adoption de normes EPSAS calquées, à quelques nuances près, sur les normes IPSAS. L'hypothèse se vérifie à la forme juridique proposée par la Commission, en l'occurrence l'adoption d'un règlement-cadre imposant la mise en œuvre d'actes d'exécution ou d'actes délégués. Dans les deux cas, il n'est pas question pour que les États soient libres de choisir entre une comptabilité de caisse et une comptabilité de droit constaté. Le fondement juridique d'un tel processus repose toutefois sur des bases peu solides. Il mérite en ce sens d'être interrogé.

---

[26] Sur la manière dont l'IASB entend se départir ou non des IFRS : Process for Reviewing and Modifying IASB Documents, October 2008, 7 p.

[27] « Vers l'application de normes comptables européennes pour le secteur public (« EPSAS ») dans les Etats membres de l'UE- Consultation publique sur les futurs principes de gouvernance », Luxembourg, 25 novembre 2013, p. 6.

[28] Rappelons que l'IPSASB fait partie intégrante de l'IFAC. M-P. CALMEL, « Les enjeux de la normalisation comptable du secteur public au niveau international et national », *Politiques & Management Public*, n°30/3, juillet-septembre 2013, p. 356.

II- Validité et légitimité du processus de normalisation comptable

La stratégie initiée par Eurostat est dès le départ fondée sur un discours technocratique afin de mieux évacuer la question politique par excellence : celle du choix d'harmonisation des comptabilités publiques en Europe. Mieux, elle prend pour point de départ les normes IPSAS. Or, ce discours technocratique ne repose nullement sur une base juridique certaine (A). Afin de contourner cet écueil, la Commission tente de promouvoir un ensemble de pratiques administratives favorables à la comptabilité de droit constaté (B).

A- Le problème de la base juridique d'un règlement-cadre sur la comptabilité

Le flou sur le champ d'application de la directive 2011/85/UE.

La directive « cadre budgétaire » vise à prévenir les déficits excessifs par une surveillance accrue des prévisions fournies par les États membres à la Commission. Pour ce faire, l'article 3 définit la nature des informations qui doivent être fournies, dont celles relatives à la comptabilité publique. Les informations compilées par Eurostat relèvent de la comptabilité nationale. Plus précisément : de données statistiques fondées sur « les droits constatés » pour reprendre l'expression consacrée par l'article 3. Aussi, la directive « cadre budgétaire » s'adresse-t-elle à trois types de comptabilités distinctes : générale, nationale et, incidemment, budgétaire. Les recommandations adressées par la Commission quant à la trajectoire budgétaire des États le seront sur la base d'une comptabilité générale ou de caisse. Ces différentes comptabilités sont produites par des organes n'ayant pas la même compétence, ce que ne précise pas la directive. Cette imprécision engendre un rapprochement de fait entre comptabilités budgétaire, générale et nationale. Du côté de la Commission, l'intérêt d'un tel rapprochement réside dans la comparabilité des budgets nationaux. Si désirable soit-il, un tel objectif soulève un problème incontournable d'articulation entre normes de l'Union et celles des États membres, notamment constitutionnelles – s'agissant de la comptabilité budgétaire. Considérer comme la Commission dans son rapport du 6 mars 2013, que la directive 2011/85/UE autorise l'Union à prendre un acte législatif touchant à la comptabilité générale ou de caisse, c'est encore admettre implicitement la possibilité d'une normalisation de type fédérale susceptible d'avoir des répercussions sensibles sur les politiques budgétaires des États membres.

Un fondement juridique discutable.

Le projet de la Commission repose à ce titre sur des bases juridiques sinon fragiles du moins fort contestables. Cette fragilité a été soulignée à propos de la directive « cadre budgétaire » par la doctrine allemande, s'agissant par exemple la combinaison des articles 136 et 121 TFUE[29]. Ainsi, l'Union est-elle en mesure de sanctionner sur le fondement de l'article 136 TFUE un État qui ne se conformerait pas aux recommandations prévues par l'article 121 TFUE ? Autrement dit, la compétence de l'Union économique et monétaire peut-elle raisonnablement impacter les politiques économiques et budgétaires qui relèvent encore formellement des États membres ? Le même problème se pose pour la matière comptable. Comme il a été rappelé, la directive « cadre budgétaire » a été adoptée sur le fondement de l'article 126 TFUE. Cet article ne relève pas de la procédure législative ordinaire, mais bien d'une procédure législative spéciale[30]. Le Parlement doit, dans ce cadre, être nécessairement consulté[31]. Seul le Conseil reste pleinement compétent pour décider d'une orientation dans le domaine de la politique budgétaire. À cela s'ajoute la nature même de l'instrument juridique proposé dans le rapport de la Commission – un règlement-cadre – pris comme moyen de la mise en œuvre des EPSAS. Ce règlement-cadre doit pouvoir être pris en application d'un acte législatif (directive ou règlement) dont la Commission ne fait pas état dans son rapport du 6 mars 2013. L'article 2 de la directive 2011/85/UE définit en ce sens le

[29] J-V. LOUIS, « La nouvelle « gouvernance » économique de l'espace euro » in *Mélanges en l'honneur du professeur Joël Molinier*, Paris, LGDJ, 2012, *op.cit.*, p. 418-420. En particulier sur la doctrine allemande : nbp n°28, p. 418.
[30] Par ex, J-P. JACQUE, *Droit institutionnel de l'Union européenne*, Paris, Dalloz, 8e ed., 2015, p. 461-467.
[31] CJCE, 29 octobre 1980, *Roquette frères et Maïzena c. Conseil*, aff. C-138 et 139/79.

cadre budgétaire comme : « *l'ensemble des mesures, de procédure, de règles et d'institutions qui sous-tendent la conduite de la politique budgétaire des administrations publiques et notamment : a) les systèmes de comptabilité budgétaire et d'information statistique* (…) ». Une interprétation constructive pourrait concéder que cette disposition autorise la Commission à proposer un acte législatif dans le domaine de la comptabilité budgétaire ; mais la comptabilité budgétaire ne peut aucunement s'assimiler à une comptabilité générale : comment, dans ce cas, arbitrer sur la nature de l'information adressée à la Commission ?

Quant à l'article 3 de la directive, s'il précise que l'information comptable doit être fondée sur le principe de droit constaté, cette information relève du champ de la comptabilité nationale puisqu'elle est destinée ultimement à satisfaire les normes du règlement « SEC 95 », ce que confirme d'ailleurs l'article 338 TFUE. Recourir à une base juridique ne peut se faire, rappelle classiquement la Cour, qu'à la condition que cette base soit fondée sur des éléments objectifs susceptibles de contrôle juridictionnel[32]. L'intention de la Commission ne peut suffire à cet égard ; il faut encore qu'elle ressorte d'une volonté législative expresse. La lecture de la directive 2011/85/UE apparaît à cet égard des plus confuses. Il est difficile d'y discerner une quelconque volonté d'unification des différents types de comptabilités – nationales, budgétaires, générale. La comptabilité budgétaire y est mentionnée, de même que la comptabilité nationale ; la comptabilité générale n'est, quant à elle, pas explicitement mentionnée : seule la production d'informations (émanant soit de données de droit constaté, soit de données de caisse) – destinées à la comptabilité nationale – est spécifiée. Ainsi, le plus grand flou juridique règne quant à l'identification d'une « intention » législative d'harmoniser la comptabilité publique dans la zone euro. S'y ajoute la question du respect du principe de subsidiarité que se garde bien d'aborder la Commission.

Un risque réel de conflit de normes.

À ces problèmes s'en ajoutent d'autres, relatifs à l'articulation entre un objectif d'harmonisation comptable et les dispositions constitutionnelles de certains États membres. L'Allemagne est aujourd'hui confrontée à de sérieuses difficultés juridiques vis-à-vis de la proposition formulée par la Commission. Depuis décembre 2009, elle est engagée dans une réforme d'ampleur touchant ses principes budgétaires, dont la comptabilité publique ne fait pas exception[33]. L'article 109 §4 de la loi fondamentale reconnaît « *(…) la compétence du législateur fédéral (avec approbation du Bundesrat) pour fixer les principes communs applicables au droit budgétaire (pour le budget conjoncturel et le plan financier pluriannuel)* ». C'est sur le fondement de cette disposition que la réforme introduite par la loi du 29 juillet 2009[34] donne la possibilité aux Länder d'introduire une comptabilité de droit constaté. Il ne s'agit là que d'une possibilité et les Länder restent libres de s'y conformer ou pas. La loi du 29 juillet 2009 crée par ailleurs un nouvel organisme, le *Gremium zur Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens* chargé de fixer des standards pour les entités publiques[35]. Quant à l'État fédéral, tout porte à croire que le Parlement reste fermement opposé à l'introduction d'une comptabilité de droit constaté. Autant d'obstacles à l'idée d'une délégation de compétences supplémentaires en matière comptable à l'Union. Outre la solidité juridique du système, sa légitimité soulève aussi un certain nombre de questions importantes.

---

[32] CJCE, 6 déc.2001, *Protocole de Carthagène*, avis 2/00, Rec. 2001, p.I-9713, pt.5 ; CJCE, 11 juin 1991, *Commission c. Conseil*, aff. C-300/01, Rec. p. I-2867, pt. 10. E. NEFRAMI, « Le contentieux de la base juridique sous l'angle de l'article 47 du Traité sur l'Union européenne » in, *L'Union européenne : Union de droit, Union des droits, Mélanges en l'honneur de Philippe Manin*, Paris, Pedone, 2010, p. 891-906 ; J. ZILLER, « Bases juridiques et compétences en droit de l'Union européenne » in, *L'Union européenne : Union de droit, Union des droits, Mélanges en l'honneur du Professeur Philippe Manin*, Paris, Pedone, 2010, p. 751-763.

[33] S. FLIZOT, « Les règles constitutionnelles de limitation de l'endettement public : l'exemple allemand », *Juspoliticum*, *op.cit*., n°8, 2012

[34] BGBl. I 2009 p. 2248.

[35] E. CAPERCHIONE, E. MORI, « L'harmonisation comptable des administrations publiques : une analyse comparée internationale », *Politiques & Management Public*, vol. 30/3, 2013, p. 315-328, spéc. p. 319.

B- Combler une validité juridique incertaine par la diffusion d'une culture comptable commune ? La stratégie de la Commission.

Un contexte international favorable à une stratégie « par le bas ».

L'adoption des IPSAS s'intègre au sein d'un dispositif international plus vaste de convergence des normes budgétaires. Cette convergence est portée depuis les années 1990 par le FMI, au nom de la « transparence » des finances publiques, concrétisée par l'adoption d'un code de bonnes pratiques adopté en 1998 et révisé en 2007[36]. Il est partagé par d'autres organisations internationales telles l'OCDE[37]. La lutte contre la corruption constitue le fondement du rapprochement des comptabilités budgétaire et de droit constaté ; outre l'OCDE, ce discours est porté par le Conseil de l'Europe, l'INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*) ou le FMI.

Ces institutions prônent la mise en place de dispositifs de contrôles internes et externes chargés d'évaluer de manière indépendante les finances publiques des États[38]. Nombre de ces prescriptions ont trouvé un écho favorable lors de la crise de 2008. Au sommet du G20 de Los Cabos les 19 et 20 avril 2012, l'IFAC a adressé aux ministres des Finances des États des recommandations allant dans cette direction. Il en ressort une ambitieuse entreprise de convergence sur la nécessité d'un contrôle global des mécanismes budgétaires des États occidentaux, dont l'Union européenne constitue une expérience avancée[39]. Un auteur a pu souligner à cet égard que ces principes : « (…) *peuvent engendrer des mutations quant à l'équilibre des pouvoirs au sein des États appelés à mettre en œuvre des réformes financières. Les droits budgétaires et nationaux s'éloignent progressivement de leurs fondements culturels et juridiques originels tandis que leur évolution est déterminée par des organisations extérieures. En outre, les États ne sont plus seulement jugés à l'aune de leur système institutionnel ou de leurs capacités administratives, mais au regard de leur politique budgétaire et financière d'autant que certaines règles internationales font peser des contraintes très fortes sur la structure et l'équilibre des finances publiques* »[40].

Un contexte européen post-crise favorable à la diffusion d'une culture comptable de droit constaté.

À première vue, le projet de la normalisation comptable du secteur public ne fait pas partie des priorités affirmées par la nouvelle Commission européenne. Certes, le Conseil et le Parlement semblent approuver le renforcement du contrôle des données statistiques[41]. La réforme des EPSAS n'est, quant à elle, pas encore politiquement portée par les principales institutions de l'Union. L'hypothèse d'un projet EPSAS adossé à une politique plus globale de gouvernance européenne des finances publiques des États membres a pourtant été affirmée dans

---

[36] G. DESMOULINS, « L'émergence de règles supra-nationales : une menace pour la maîtrise du pouvoir budgétaire » ? in *Mélanges en l'honneur du professeur Joël Molinier*, Paris, LGDJ, 2012, cité p. 161

[37] J. BLÖNDAL, « Questions soulevées par la budgétisation sur la base de droits constatés », *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire*, vol. 4, n°1, 2004, p. 121-142.

[38] S'agissant du renforcement du contrôle des informations statistiques, on renverra à la Décision déléguée de la Commission du 29 juin 2012 relative aux enquêtes et amendes liées à la manipulation des statistiques visées dans le règlement (UE) n °1173/2011 du Parlement européen et du Conseil sur la mise en œuvre efficace de la surveillance budgétaire dans la zone euro, 2012/678/UE, JOUE 6 nov. 2011, L. 306/21. Plus récemment, la gouvernance statistique a fait l'objet d'un nouveau règlement : Règlement (UE) 2015/759 du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2015 modifiant le règlement (CE) n° 223/2009 relatif aux statistiques européennes, JOUE du 19 mai 2015, L. 123/90.

[39] Pour une étude sociologique d'un tel phénomène : B. LEMOINE, « Discipliner l'Etat par la dette. La mise en marché et la sectorisation du « problème » de la dette publique » in, P. LASCOUMES, P. Le GALES (dir.), *L'instrumentation de l'action publique*, Paris, Presses de Sciences Po, coll. « Académique », 2014, p. 367-396 ; B. LEMOINE, « Quantifier et mettre en crise la dette souveraine. Agences de notation, techniques comptables et constructions privée de la valeur des Etats », *Politique européenne*, n°44, 2/2014, p. 24-51.

[40] G. DESMOULINS, « L'émergence de règles supra-nationales : une menace pour la maîtrise du pouvoir budgétaire » ? in *Mélanges en l'honneur du professeur Joël Molinier*, Paris, LGDJ, 2012, p. 163.

[41] Communiqué de presse du Conseil : statistiques européennes : nouvelles règles approuvées par le Conseil, communiqué du 5 mars 2015, n°92/15.

les priorités de travail d'Eurostat pour 2014. En témoigne, le renforcement du dispositif de statistiques européen, s'agissant des amendes infligées aux États qui se sont livrés à des manipulations de données statistiques. Sur le fondement du règlement 1173/2011, le Conseil vient pour la première fois d'infliger à l'Espagne une amende de 18,93 millions d'euros[42].
Ce qui est en cause ici est moins la « manipulation » statistique avérée de la Communauté autonome de Valence que le non-respect par ladite Communauté du principe de la comptabilité de droit constaté dans les comptes nationaux. Cette obligation qui découle des règlements « SEC 95 »[43] puis « SEC 2010 » témoigne du rapprochement des comptabilités ; un paragraphe nouveau a d'ailleurs été ajouté en annexe du règlement « SEC 2010 » : ce paragraphe rappelle la nécessité pour les comptables nationaux de « *comprendre les normes comptables internationales applicables aux sociétés privées et aux administrations publiques* », celles de l'IASB et de l'IPSAB[44]. À la lettre, la décision du Conseil sanctionne le non-respect du principe de droit constaté prévu par le règlement « SEC 95 ». Si l'on examine plus largement cette décision à la lumière de l'article 3 « cadre budgétaire », les États restent encore libres de produire des données en droits constatés ou des données de caisse. Pour autant, rien n'empêche à l'avenir Eurostat de privilégier la production de données en droits constatés considérées comme plus « transparentes », donc plus fiables et plus complètes.

La stratégie proactive d'Eurostat pour la diffusion d'une culture comptable de droit constaté.

À la suite du colloque sur l'harmonisation d'une comptabilité publique en Europe présidé par Herman Van Rompuy des 28 et 30 mai 2013, deux « Task force », l'une sur la « gouvernance », l'autre qualifié de « standard », sur le contenu technique d'un éventuel règlement-cadre, se mettent en place sous l'égide d'Eurostat en octobre 2013. Présents au sein de ces deux « Task force », les États ne sont pas pour autant officiellement représentés[45] ; il s'agit plutôt de réunir plusieurs « experts » nationaux travaillant conjointement avec des représentants de l'IPSAB, du FMI, de la BCE ou de la FEE (Fédération européenne des experts-comptables), dont la légitimité politique est encore plus sujette à polémique.
À défaut d'une opposition politique ferme et explicite, Eurostat continue d'avancer sur le chantier de l'harmonisation comptable du secteur public en recherchant l'appui d'une institution représentative[46]. Depuis juillet 2015, la stratégie entamée depuis 2013 est entrée dans une nouvelle phase. Un groupe de travail a été institué lors d'une réunion organisée à Malte ; cela signifie, dans le jargon administratif de la Commission, que le dossier « EPSAS » passe désormais à une étape plus formelle, où les représentants permanents des États négocient au niveau technique, afin de trouver une solution tant à la gouvernance qu'au contenu des normes EPSAS – il s'agit ici « d'experts » et non de représentants « Mertens ». La Cour des comptes européenne, la BCE, l'IPSASB, le FMI, la Banque Mondiale ou la Fédération européenne des experts-comptables y sont représentés. Deux principaux pôles sont consacrés à la gouvernance et à la

---

[42] Commission européenne, 7 mai 2015, *Report from Commission on the investigation related to the manipulation of statistics in Spain as referred to in Regulation (EU) n°1173/2011 of the European Parliament and of the Council on the effective enforcement of budgetary surveillance in the euro area*, COM (2015) 211 Final.

[43] Règlement CE n°2223/96 du Conseil du 25 juin 1996 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans la Communauté, JO L. 310 du 30 nov. 1996, p. 1, § 1. 57 : « *Le SEC comptabilise les flux sur la base des droits constatés, c'est-à-dire au moment de la naissance, de la transformation ou de la disparition/ l'annulation d'un valeur économique, d'une créance ou d'une obligation* ».

[44] Règlement UE n°549/2013 du Parlement européen et du Conseil du 21 mars 2013 *relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux de l'Union*, JO L. 174/1 du 26 juin 2013, § 21.04

[45] Sur le statut de ces groupes d'experts et le pouvoir de la Commission de les constituer on renvoie à la décision de la Commission du 30 mai 2016, *Establishing horizontal Rules on the creation and operation of Commission Expert groups*, Brussels C (2016) 3301 final et la Communication de la Commission : *Framework for Commission Expert Groups : Horizontal Rules and Public Register*, Brussels, 30 mai 2016, C (2016) 3300 final.

[46] Dernier dossier en date, celui de la demi-journée organisée sous l'autorité de la Commission du contrôle budgétaire du Parlement européen consacrée à la mise en œuvre des EPSAS. Y ont participé des représentants d'Eurostat, de la BCE, du cabinet d'audit PwC et des fonctionnaires nationaux : EPSAS – European Public Sector Accounting Standard. How to design EPSAS for a Better implementation of the EU Budget in the Member States ?

transposition des IPSAS en EPSAS, c'est-à-dire au contenu d'un éventuel cadre conceptuel européen. La méthode de travail retenue consiste à fragmenter l'élaboration de ce cadre conceptuel au sein de plusieurs « cellules » composées chacune de 4 à 6 experts : « *définition* », « *principes* », « *due process* », etc. À cela s'ajoute désormais la possibilité d'une expérimentation pilote de la comptabilité de droit constaté. Eurostat a attribué aux États ou collectivités territoriales qui le souhaitent une aide financière de plus d'un million d'euros afin d'aider à la mise en place d'une comptabilité de droit constaté (dont il n'est pas précisé le champ d'application). Un contrat, signé entre *Ernst & Young* et Eurostat fait du cabinet d'audit le délégataire d'une telle prestation de service. L'Autriche, Chypre, un Länder allemand, la Hongrie, Malte et le Portugal se sont vus attribuer les premières aides financières. Deux appels d'offres à l'adresse d'universitaires (volet formation et recherche) ont aussi été formulés en mars et avril 2016.

La stratégie poursuivie apparaît de fait très clairement. Elle peut se résumer par l'expression très en vogue de « *bottom up* » ou stratégie par le « bas ». En facilitant l'adoption d'une comptabilité de droit constaté par un certain nombre d'États « pilotes », Eurostat cherche à mettre les éventuels États réticents devant un fait accompli : la création d'un consensus apparent autour d'une normalisation fondée sur le principe des droits constatés. En partant des IPSAS, Eurostat réduit le débat sur la légitimité de recourir ou non à ces standards comptables harmonisés. Aidé par les grands cabinets d'audit qui y voient naturellement une manne financière importante, Eurostat semble avancer vers un objectif de comparabilité des comptabilités des États de la zone euro. Il reste difficile en l'état actuel de savoir si la stratégie retenue portera ses fruits. En revanche, il est clair qu'une telle réforme semble d'ores et déjà partie sur de mauvaises bases, tant politiques que juridiques. L'Europe comptable se fera peut-être, mais à quel prix ?

BCE, 2
Comptabilité d'exercice, 2
Comptabilité de caisse, 2
EPSAS, 3
Eurostat, 2
FMI, 9
IFRS, 5
INTOSAI, 9
IPSAS, 5
Normalisation comptable, 2
OCDE, 9
Union européenne, 2