



**HAL**  
open science

## Régulation comptable

Lionel Zevounou

► **To cite this version:**

Lionel Zevounou. Régulation comptable. Dictionnaire des régulations, 2016, p. 541-552. hal-01826023

**HAL Id: hal-01826023**

**<https://hal.parisnanterre.fr/hal-01826023v1>**

Submitted on 28 Jun 2018

**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.

# Régulation comptable

■Lionel ZEVOUNOU■

**Mots-clés :** Régulation comptable, ANC, CNoCP, Normalisation comptable.

**972. –** La comptabilité se définit usuellement comme une pratique dont la spécificité consiste à évaluer et classer certains phénomènes économiques (B. Colasse [ss dir], *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Paris, Economica, 2<sup>e</sup> éd. 2009, p. 1270). Plus qu'une simple pratique, la comptabilité se définit encore comme une *technoscience*, « c'est-à-dire une technique nourrie à la fois de connaissances issues de la pratique et de connaissances issues de la recherche » (B. Colasse, *Les fondements de la comptabilité*, Paris, PUF, coll. « Que sais-je ? », 2012, p. 11). Weber y voit l'un des stades avancés de rationalisation du capitalisme par calcul monétaire (M. Weber, *Économie et Société*, t. 1, Paris, Plon, 1995, p. 130-159). L'échange repose, comme l'a montré l'école autrichienne en économie sur l'accès des acteurs économiques à « l'information », qu'elle soit comptable, financière ou managériale. À ce titre, la comptabilité constitue un des langages par excellence de l'information qui permet aux acteurs de fonder leurs décisions sur des choix rationnels.

Il serait en revanche réducteur de considérer la comptabilité comme le miroir d'une information homogène. Et d'abord, le miroir de quel type d'information au juste ? On doit aux approches critiques de la comptabilité d'avoir dénaturalisé l'objectivité apparente de l'information comptable, tout en montrant l'influence qu'exerce cette même information sur les acteurs qui s'en saisissent. De ce point de vue, la comptabilité, tout comme le management ou la gestion, ne peut être considérée comme politiquement neutre. À cet égard, il faut toujours se demander à qui s'adresse en priorité l'information comptable. La réponse à cette question est complexe ; elle révèle parfois une lutte d'influence entre plusieurs groupes sociaux (États, acteurs de l'économie « réelle », acteurs de l'économie financière, etc.).

**973. – Définition et enjeux de la normalisation comptable.** Quelques précisions terminologiques apparaissent d'ores et déjà nécessaires à la compréhension du propos. Il existe plusieurs variantes de comptabilités. On distinguera, pour ce qui nous concerne, la comptabilité de caisse de la comptabilité d'exercice ou générale. La comptabilité générale recense les flux générés par des événements juridiques, commerciaux ou économiques, la *comptabilité de caisse* se borne, elle, à enregistrer sur un exercice, les entrées et les sorties d'argent. La comptabilité de droits constatés recense à la fois les engagements actuels et passés ; elle repose sur un ensemble de principes qui se donnent pour objectif de garantir la fiabilité de l'information comptable : *principes des coûts historiques et de prudence, principe de la « juste valeur »* (on se reportera à cet égard à l'ouvrage de B. Colasse, *Les fondements de la comptabilité*, op. cit., p. 37-60). Cantonnée à l'origine à l'entreprise, la comptabilité de droits constatés prend progressivement le pas sur la comptabilité de caisse au sein de l'État.

On voit ici tout l'enjeu d'une normalisation comptable, entendue au sens large comme l'uniformisation de l'information économique. Pour le dire selon les termes employés par André Brunet, – un des inspirateurs du Plan comptable général d'après-guerre –, la normalisation comptable s'entend de « l'unification de la terminologie, des règles d'évaluation et de la forme des états financiers » (A. Brunet, *La normalisation comptable au service de l'entreprise, de la science et de la nation*, Paris, Dunod, 1951). L'avènement progressif d'une régulation comptable n'est, en définitive, que le reflet du processus de normalisation qui la dirige. Ce processus s'oriente vers deux directions. La première rend compte de la domination d'un certain type de capitalisme financier dans la production de l'information comptable destinée aux entreprises ; la seconde révèle depuis quelques années déjà le rapprochement de la comptabilité des États sur celle des entreprises. Ainsi, la mise en place d'autorités de normalisation, le recul de l'État traduisent un phénomène continu de redéfinition de l'information comptable au profit des marchés financiers depuis la fin des années 90.

Un bref détour historique le montre, l'idée de normalisation comptable prend naissance avec l'affirmation de la comptabilité en tant que science. A. Littleton et W. Patton pour les États-Unis, A. Guibault et E. Léautey en France sont considérés à cet égard comme des précurseurs de l'idée de normalisation. La méthode « empirique » de Littleton influence encore celle de l'IASB (ci-après *International Accounting Standards Board*) lorsqu'il s'agit de définir un cadre conceptuel ; celle dite « déductive » de Guibault et Léautey n'est pas sans lien avec l'élaboration du Plan comptable général adopté en 1947 (J.-G. Degos, et J. Previts, *Naissance de la normalisation comptable internationale : pionniers américains et français : Cah. électroniques du CRCCI 2004*, n° 10, p. 2-39). La production de l'information comptable peut se prêter, il est vrai, à plusieurs usages et méthodes. En France, et en Allemagne, elle a été plus particulièrement mise au service d'une idéologie planificatrice. Ce n'est pas un hasard si le premier plan comptable fut celui initié par Goering et adopté en 1937. Le

régime de Vichy s'en inspire par la promulgation du décret n° 1847 du 22 avril 1941 : celui-ci institue une commission interministérielle chargée d'élaborer un plan comptable pour la France. La question de l'influence du plan comptable allemand sur les travaux de cette commission interministérielle reste discutée (P. Standish, *Origines du Plan comptable général : évaluation des pressions allemandes et françaises*, in Association française de comptabilité, congrès 1990, Saint-Maur, texte manuscrit, 26 p. – O. Ouriemmi, *Le plan comptable de 1942 : un plan « de » ou « sous » l'occupation ?* in Association française de comptabilité, congrès de 2010, Nice, 30 p.). Ce qui est sûr, c'est que la normalisation comptable se focalise, dans un premier temps – qu'il s'agisse de la France, de l'Allemagne ou même des pays communistes – sur la comptabilité industrielle (méthode uniforme du calcul des prix de revient) puis analytique – type de comptabilité qui rapproche chaque produit de son coût. Il est pour le moins ironique de constater en ce sens l'aversion commune que partagent les économies planifiées et le capitalisme dans sa forme la plus aboutie envers toute forme d'aléa économique ou financier (A. Ouroussoff, *Triple A. Une anthropologie dans les agences de notation*, Paris, Belin, coll. « Anthropolis », 2013, trad. A. Blanchard).

**974. – Normalisation et régulation comptables.** À travers l'analyse des évolutions de la normalisation comptable française, le présent propos retrace la manière dont la « régulation » de cette politique s'est mise en œuvre sous l'autorité de l'État pour finalement s'en affranchir en partie. L'institution d'une « régulation » comptable générée par sa normalisation ne marque pas simplement le désengagement de l'État au profit des professionnels de la comptabilité ; elle s'impose désormais à l'État lui-même et bouleverse en profondeur la représentation qui s'y attache. Pour certains, le nouveau langage de la normalisation comptable – où la comptabilité de droits constatés est érigée en principe – réserve à l'État le même traitement que celui d'une entreprise ; pour d'autres, ce traitement doit faire l'objet de plusieurs dérogations afin de tenir compte de la spécificité inhérente de la puissance publique. Il y a là un puissant mouvement de banalisation qui ne peut manquer, à terme, d'atténuer la spécificité du droit public par rapport au droit privé.

Cette idée constitue le fil de notre propos. Si, au départ, l'élaboration du Plan comptable général est mise au service d'une idéologie planificatrice où l'État occupe une place centrale (I), les contraintes liées à la mondialisation déplacent par la suite l'entreprise de normalisation au profit des professionnels de la comptabilité et des acteurs du capitalisme financier (II). La crise, à la fois politique et économique que traverse l'Union européenne (F. Allemand et F. Martucci, *La nouvelle gouvernance économique européenne : CDE 2012*, n<sup>os</sup> 1 et 2, p. 17-99 et 409-457), participe de ce mouvement de normalisation qui prend pour modèle la comptabilité d'entreprise.

## I. – Le retrait apparent de l'État

**975. –** Ici, nulle jurisprudence, nul raisonnement juridique sophistiqué qui permettraient d'enrichir la culture dogmatique du juriste. Au risque de décevoir celui qui ne conçoit pas le droit sans juges, la matière se compose uniquement de textes réglementaires – notes, circulaires, instructions, arrêtés, décrets –, occasionnellement législatifs. Aussi aride soit-elle, la matière comptable n'en présente pas moins un intérêt majeur du point de vue de la science administrative entendue au sens large. L'examen des textes, de la structure des institutions qu'ils mettent en œuvre, permet d'illustrer l'évolution de la normalisation comptable en France (A), évolution qui coïncide avec le retrait progressif de l'État (B).

### A. – Vers l'harmonisation comptable

**976. – La création du Plan comptable général (PCG).** Durant cette première période qui s'étend de la fin de Seconde Guerre mondiale au début des années 90 le processus de normalisation est sous la tutelle de l'État. D'abord parce qu'il est intimement lié aux politiques de planification de la production économique. Ensuite parce que le Plan comptable général (PCG) est, au départ, initié par l'État lui-même. Enfin, parce que les principaux initiateurs du PCG (Jacques Chezleprêtre, André Brunet, François Lehideux), s'ils proviennent d'horizons divers, se retrouvent autour d'une même idéologie planificatrice.

L'objectif de cette idéologie vise la centralisation autant que l'harmonisation de l'information économique et comptable – il faut ici entendre davantage la comptabilité générale –, en sorte que le PCG est progressivement étendu au secteur privé. C'est à la lumière de cette explication qu'il faut comprendre le décret du 4 avril 1946 (D. n° 46-619, 4 avr. 1946 : *JO* 7 avr. 1946, p. 2925) qui met en place, sous l'autorité du ministre de l'Économie, la Commission de normalisation des comptabilités dont les vingt-cinq membres sont chargés d'approfondir le PCG. L'extension du PCG au secteur privé passe d'abord par le secteur marchand de l'État. L'article 2 du décret dispose en ce sens : « La commission est chargée (...) d'étudier les modalités d'application de ce plan comptable aux établissements du secteur nationalisé et aux entreprises industrielles et commerciales du secteur libre ». Les préconisations de cette commission nouvellement instituée sont prudentes : elles imposent une comptabilité normalisée uniquement aux entreprises nationalisées, aux établissements publics à caractère industriel et commercial, aux sociétés où la participation de l'État, des collectivités publiques et des établissements publics est au moins égale à 20 % du capital.

**977. – Le champ d'application du PCG.** Le 16 janvier 1947 (D. n° 47-188, 16 janv. 1947 : *JO* 18 janv. 1947), le Conseil supérieur de la comptabilité se substitue à la Commission de normalisation des comptabilités. Sous l'autorité du ministre de l'Économie nationale et des Finances, ce conseil « (...) est

chargé : 1°) – de surveiller et de coordonner l'élaboration des plans comptables professionnels qui seront établis dans le cadre du Plan comptable général ; 2°) – de coordonner les travaux des commissions existantes ou à créer qui ont ou auront pour objet l'étude des problèmes concernant :

- la comptabilité des entreprises industrielles ou commerciales,
- la comptabilité des exploitations agricoles,
- la comptabilité de la Banque et des Assurances,
- la comptabilité des Administrations publiques ».

Les travaux du Conseil supérieur de la comptabilité sont validés par un arrêté du 18 septembre 1947. Un autre arrêté pris, cette fois-ci, le 30 décembre 1947 oblige les entreprises privées bénéficiant de la garantie de l'État pour une somme supérieure à 10 millions de francs, de tenir leur comptabilité sur le modèle du PCG. Le PCG est créé par décret du 22 octobre 1947 (D. n° 47-2051, 22 oct. 1947). Cette mainmise du pouvoir ministériel sur l'approbation du PCG ne se démentira pas au fil des années.

Le développement du PCG est intimement lié aux objectifs de l'administration économique et du Plan. Si les activités de cette dernière nourrissent la réflexion de la doctrine administrative, la matière comptable reste, elle, relativement épargnée par le contentieux que génère la naissance des établissements publics ou des organismes privés titulaires de prérogatives de puissance publique (J. de Soto, *Recours pour excès de pouvoir et interventionnisme économique*, in Études et documents, Paris, 1952, Fasc. 6, p. 64-78. – B. Chenot, *La notion de service public dans la jurisprudence économique du Conseil d'État : ibid.*, 1950, Fasc. 4, p. 77). Nombre d'auteurs se sont étonnés que la normalisation comptable s'opérât principalement par voie d'arrêtés, ce qui ne donnait pas de légitimité solide à la matière. Ce constat ne doit pas étonner quand on sait que le droit public économique est peu propice dans son ensemble à l'immixtion du législateur (B. Cubertafond, *Importance de la loi en droit public économique : AJDA 1977*, p. 468. – Conseil d'État, *Le droit souple : EDCE n° 64*, Doc. fr., 2013, p. 35-39).

Alors que le PCG n'a initialement pas de valeur obligatoire et qu'il ne s'applique qu'au secteur public, on peut se demander par quels moyens il s'est progressivement étendu au secteur privé. La normalisation « à la française » trouve ici toute son originalité. Cette normalisation s'est imposée par des moyens consensuels, tout en ayant pour objectif une centralisation de l'information comptable par l'État : la comptabilité générale s'est vulgarisée par le biais de l'enseignement du PCG à toute une génération de futurs comptables, au sein des établissements d'enseignement technique (Conservatoire national des Arts et Métiers principalement).

Plus important peut-être, la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 rend progressivement obligatoire le PCG aux différents secteurs de l'économie. On peut lire, au *Journal officiel* du 29 décembre 1959 (p. 12467) : « Dans un délai maximum de cinq ans à compter de la promulgation de la présente loi, il sera procédé, dans les conditions fixées ci-après, à une application progressive du

Plan comptable général approuvé par arrêté ministériel du 18 septembre 1947 et modifié, le cas échéant, pour tenir compte des avis formulés par le conseil supérieur de la comptabilité (...) » (art. 55).

Dans chaque secteur économique, un comité professionnel est chargé de définir les règles de normalisation répondant à ses besoins spécifiques, comme le prévoit le reste les articles 1<sup>er</sup> et 2 du décret n° 47-188 du 16 janvier 1947 portant création d'un conseil supérieur de la comptabilité (*JO* 18 janv. 1947, p. 10). Plusieurs arrêtés portant sur la normalisation dans différents secteurs professionnels sont validés par la suite. On compte au total 140 plans comptables professionnels qui s'inspirent de l'esprit du PCG. Un tel mode d'approbation ne doit, encore une fois, pas étonner. Le recours à l'arrêté se justifie parce qu'il permet au pouvoir réglementaire de garder la main sur la normalisation comptable, mais aussi parce que l'arrêté peut aisément s'adapter à l'hétérogénéité des situations auxquelles s'applique le PCG. Un nouveau plan comptable est d'ailleurs rendu obligatoire dans les établissements publics d'État, les collectivités locales, leurs établissements publics et dans des organismes du secteur parapublic. En somme, et dès le milieu des années 80, la normalisation comptable tire sa légitimité du caractère consensuel de sa mise en œuvre (B. Touchelay, *À l'origine du plan comptable français des années 1930 aux années 1960, la volonté de contrôle d'un État dirigiste ? Comptabilité, contrôle, audit* juill. 2005, t. 11, p. 61-88). Ce caractère consensuel a sa contrepartie négative, dans la mesure où l'approbation d'une norme dure parfois très longtemps et qu'elle maintient la spécificité de certains secteurs économiques (Banque, assurance par exemple). La volonté d'une standardisation au niveau européen et international et la déréglementation des marchés financiers contraignent au contraire au retrait progressif de l'État.

Ainsi, ceux-là mêmes qui enseignent le PCG, sont aussi ceux qui l'écrivent ou le défendent au sein de la Commission de normalisation des comptabilités. La vulgarisation académique du PCG l'enrichit grâce aux observations faites par les entreprises et les professionnels du secteur comptable (Conseil supérieur de la comptabilité). C'est pour tenir compte des évolutions rapides de la vie économique et afin de donner aux entreprises une certaine liberté d'interprétation des dispositions du PCG que paraît l'arrêté du 11 mai 1947. L'intérêt du PCG devient, dès lors, primordial autant pour les entreprises du secteur privé que pour les services fiscaux de l'État ou lorsqu'il s'agit d'élaborer les agrégats et les prévisions macro-économiques au niveau national. Le Conseil national de la comptabilité (CNC) est créé en parallèle par le décret du 7 février 1957 (*JO* n° 57-129). Ce conseil a une mission consultative de « (...) coordination et de synthèse en ce qui concerne les recherches théoriques et méthodologiques de comptabilités ainsi que leurs applications pratiques (...) ».

## **B. – La réforme institutionnelle de la normalisation comptable**

**978. –** Le retrait de l'État ne s'est pas fait de manière automatique. On oserait même dire qu'il ne s'est fait qu'à la marge, contrairement à l'idée répandue selon laquelle la déréglementation de l'économie coïnciderait nécessairement avec la disparition du contrôle de la puissance publique. Les prémices d'un retrait de la tutelle de l'État s'observent, tout d'abord, par le décret n° 57-129 du 7 février 1957 relatif au CNC, confirmé par un décret du 1<sup>er</sup> février 1993. Selon ce texte, le président du CNC est désormais « un président » – qu'il provienne du secteur public ou privé. L'adoption d'un nouveau PCG en 1957 marque un tournant dans l'adoption d'un langage comptable désormais commun entre les entreprises et l'Administration. On passe alors d'une politique de diffusion unilatérale à une politique concertée. Le retrait apparent de l'État s'observe enfin par la modification institutionnelle du fonctionnement du CNC.

**979. – La pluralité des normalisateurs.** À côté du CNC, dont les compétences sont modifiées par le décret n° 96-746 du 26 août 1996, la loi du 6 avril 1998 (*JO* 7 avr. 1998, p. 5384) institue un Comité de réglementation comptable (ci-après CRC). Les attributions de ce nouveau comité sont définies à l'article 3 qui dispose : « Le Comité de la réglementation comptable adopte ses règlements au vu des recommandations ou après avis du Conseil national de la comptabilité ». Alors que le décret du 26 août 1996 attribue au CNC un *pouvoir consultatif* tel que défini à l'article 1, le CRC dispose, lui, d'un pouvoir réglementaire par le moyen d'arrêtés conjoints signés principalement par le ministre de l'Économie et des Finances et le garde des Sceaux.

On aurait tort de lire dans ces réformes institutionnelles la séparation stricte entre, d'un côté, représentants de l'État siégeant au sein du CRC et, de l'autre, milieux économiques et profession comptable siégeant au CNC. Dans les faits, l'étanchéité de ces deux milieux est totalement factice, en témoigne l'existence d'un secrétariat commun au CNC et au CRC. Il faut noter que le poids de la profession comptable et des milieux économiques se renforce au sein de la composition du nouveau CNC. La composition du CRC comprend, elle aussi, outre des représentants de l'État, plusieurs représentants des milieux d'affaires, le président du CNC et, avant sa fusion avec l'AMF, le président de la Commission des opérations de Bourse (ci-après COB).

C'est donc qu'au-delà des frontières apparentes entre public et privé, la normalisation comptable conserve sa constance dans la manière d'associer, par le biais du PCG, secteur public et secteur privé autour d'une « culture commune ». Cette culture commune est d'autant mieux renforcée que le droit comptable, même s'il reste largement éclaté entre plusieurs matières, demeure largement lié à la production d'un résultat fiscal (C. de Lauzainghein, J.-L. Navarro et D. Néchelis, *Droit comptable*, Paris, Dalloz, coll. « Précis », 3<sup>e</sup> éd. 2004, p. 1-8). Comme l'indique en ce sens l'article 38 quater du Code



général des impôts : « Les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le Plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt ».

Ce que la loi du 6 avril 1998 modifie fondamentalement, c'est la répartition des pouvoirs de réglementation en matière comptable dispersés entre le CNC, le CRC et le Comité de réglementation financière (CRBF). Par ailleurs, la loi entend mettre fin aux particularismes comptables d'un certain nombre de secteurs. La normalisation prend ici un nouvel essor puisqu'elle vise désormais à l'unification des standards comptables. Depuis le décret du 26 août 1996, la compétence du CNC comprend l'ensemble des secteurs économiques, banque, finance et assurance compris. À ce titre, le décret n'attribue plus explicitement au CNC le pouvoir d'un simple *organisme consultatif* dans la mesure où cet organisme se voit attribuer des compétences réglementaires par le biais du CRBF. C'est précisément cette unification de secteurs qu'opère la loi du 6 avril 1998 en mettant fin au statut dérogatoire des normes comptables en matière de banque, finance et assurance. La comptabilité publique, pourtant représentée au sein du CNC, n'est pas touchée par cette entreprise de réunification de différents secteurs de l'activité économique. Si la chambre « comptabilité publique » du CNC produit des avis, elle reste principalement saisie par la Direction générale de la comptabilité publique (DGCP) de questions bien spécifiques (avis relatif à l'instruction budgétaire et comptable des départements M 52 par exemple). Les textes comptables sont rédigés par cette direction à l'adresse des services de l'administration.

Il faut comprendre, à l'instar des modèles étrangers (Grande-Bretagne, États-Unis), que la réforme de 1998 n'est qu'une étape intermédiaire d'une réforme plus vaste devant mener dix ans plus tard à la création d'un organe normalisateur (M. P. Marini, *avis présenté au nom de la Commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation*, session ordinaire 1996-1997, n° 22). Partant, il ne s'agit plus simplement de normaliser au sens d'harmoniser, ou, si l'on préfère, de préserver le particularisme des différentes normes comptables sectorielles. La normalisation qui prend forme ici s'apparente à une standardisation des normes comptables. Par là, il faut entendre que le particulier s'efface devant le général.

**980. – L'unification de la normalisation et prérogatives du normalisateur.** L'entreprise de standardisation de l'information comptable qu'initie la loi du 6 avril 1998 intervient en deux phases. La première réforme la composition du CNC (D. n° 2007-629, 27 avr. 2007). La prise de décision se déroule désormais au sein du collège et des commissions spécialisées. Un comité consultatif, composé de vingt-cinq membres, est chargé de formuler des observations sur les projets proposés. La seconde phase est mise en œuvre respectivement par la loi du 4 août 2008 relative à la modernisation de l'économie et l'ordonnance ratifiée du 12 janvier 2009 n° 2009-79 créant l'Autorité des normes comptables (ANC) dont les prérogatives sont définies par un décret n° 2010-56 du 15 janvier 2010. La nouvelle Autorité, dont le

législateur ne dit pas explicitement qu'elle est une « autorité administrative indépendante », a pour mission d'établir « sous forme de règlements les prescriptions comptables générales et sectorielles que doivent respecter les personnes physiques ou morales soumises à l'obligation légale d'établir des documents comptables conformes aux normes de la comptabilité privée » (art. 1<sup>er</sup>). Ce silence, qui n'a pas été démenti à ce jour par la jurisprudence du Conseil constitutionnel, mérite un mot d'attention au regard du statut de l'ANC. Le statut des personnes publiques, on le sait, reste très hétérogène, partagé principalement entre les établissements publics, les autorités administratives indépendantes (AAI) et, depuis peu, les autorités publiques indépendantes (API) (J. Chevallier, *Réflexion sur l'institution des autorités administratives indépendantes* : JCP G 1986, I, 3254 ; *Les autorités administratives indépendantes* : EDCE n° 52, Paris, Doc. fr., 2001. – M. Degoffe, *Les autorités publiques indépendantes* : AJDA 2008, p. 622). Indépendante, l'ANC n'en reste pas moins sous la tutelle du pouvoir réglementaire (R. Chapus, *Droit administratif général*, Paris, Montchrestien, 14<sup>e</sup> éd. 2000, t. I, p. 401). Il faut ajouter à cela que le statut des autorités administratives indépendantes est lui-même très hétérogène (J-L. Autin, « Le devenir des autorités administratives indépendantes », *RFDA*, n°5/2010, p. 875-883 ; J. Chevallier, « Le statut des autorités administratives indépendantes : harmonisation ou diversification ? », *RFDA*, n°5/2010, p. 896-900).

Pour comprendre les prérogatives de l'ANC, il faut prêter une attention particulière à l'expression « sous forme de règlement » de l'article 1<sup>er</sup> précité. On ne doit pas pour autant en déduire que l'ANC disposerait désormais d'un pouvoir réglementaire « autonome », non plus que de la personnalité morale, à la différence d'autres autorités publiques indépendantes comme l'Autorité des marchés financiers. L'article 1<sup>er</sup> du décret doit nécessairement être lu en combinaison avec l'article 4 qui dispose que les règlements adoptés par l'ANC sont publiés au *Journal officiel* après « homologation » par arrêté du ministre de l'Économie, « (...) pris après avis du garde des Sceaux, ministre de la Justice et ministre chargé du budget ». C'est donc, si l'on suit cette interprétation, que le législateur a bien institué une autorité administrative dont les actes doivent faire l'objet d'une homologation subséquente (Telle est l'interprétation qui ressort du *Rapport d'information fait au nom du Comité d'évaluation et du contrôle des politiques publiques sur les Autorités administratives indépendantes* par R. Dosière, C. Vanneste, p. 412, n°295 du 28 octobre 2010 : « (...) l'ANC présente une structure collégiale et étoffée similaire à celle des AAI, et ses règles de fonctionnement révèlent une ouverture aux spécialistes et aux professionnels caractéristique des nouveaux modes de pilotage de l'action publique. Cependant, l'État reste très présent dans cette nouvelle organisation. Dépourvue des principales qualités d'une AAI définies par le Conseil d'État, notamment l'indépendance de ses membres ou l'activité décisionnelle, elle apparaît finalement comme une instance consultative constituée de représentants de l'État et d'experts compétents ainsi que d'une capacité délibérative lui conférant

une magistrature morale sur le territoire national et la désignant comme interlocuteur légitime des nouveaux foyers de la gouvernance comptable internationale ». Un tel pouvoir, qualifié encore de pouvoir « réglementaire supplétif », peut aussi être attribué aux autorités publiques indépendantes, l'Autorité de régulation ferroviaire (ARAF) par exemple. Que traduit politiquement un tel choix ? À l'instar des États-Unis (A. Fleckner, *FASB and IASB : Dependence despite independence : Virginia Law & Business Review* 2008, vol. 3, p. 275-308), le dispositif français accorde de façon résiduelle un « veto » au pouvoir réglementaire, même s'il délègue en règle générale la production des normes comptables aux professionnels de ce secteur. D'un point de vue juridique, la compréhension d'un tel mécanisme est beaucoup plus complexe.

**981. – La mise en œuvre réglementaire de la normalisation.** Le système réglementaire institué avec le CRC dès la loi du 6 avril 1998 a été celui de l'arrêté conjoint. Il s'agit d'un arrêté interministériel signé, selon les matières par les ministres concernés (CE, 9 mai 1980, *Cne de Champagne-de-Blanzac : AJDA* 1981, p. 103. – CE, 27 nov. 1965, *Syndicat national des médecins électroradiologistes qualifiés : Rec. CE* 1965, p. 630. – CE, Ass., 16 janv. 1976, *Dujardin et Menez : AJDA* 1976, p. 94). Du point de vue de la science administrative, l'arrêté conjoint traduit parfois la volonté d'une tutelle partagée de l'État sur certains secteurs, illustrant par cette volonté la complexité des rapports de force entre plusieurs administrations parfois concurrentes (ici le ministère des Finances et celui de la Justice). Sous l'empire de la loi du 6 avril 1998, l'arrêté était précédé d'un règlement du CRC par la suite homologué par arrêté interministériel. Le même système a été maintenu par l'ordonnance ratifiée du 12 janvier 2009 concernant l'ANC. Une telle procédure « d'homologation » interroge. L'auteur de l'arrêté est-il le ministre ou l'ANC ? Deux arrêts du Conseil d'État rendus le même jour apportent quelques précisions utiles. Saisi de la légalité d'un règlement du CRC homologué par arrêté relatif au traitement comptable des opérations des fusions et opérations assimilées, le juge distingue nettement le règlement « élaboré par le CRC » de son « homologation » ministérielle. Si cette interprétation est exacte, il faut alors en déduire que les règlements élaborés par l'ANC sont placés sous l'autorité du ministre de l'Économie et des Finances, unique auteur de l'acte d'un point de vue contentieux (CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 8 juin 2005, n<sup>os</sup> 270967 et 270581, *SAS Sofinad et SELAFA Kremer-Bedard Raynal*).

En définitive, le pouvoir de tutelle qui prévalait sous l'empire du CNC n'est pas fondamentalement remis en cause. Il est simplement aménagé de manière plus lâche afin que le ministre de l'Économie soit désormais l'unique titulaire du pouvoir d'homologation des règlements proposés par l'ANC. Il ne faudrait pas pour autant sous-estimer l'influence de la nouvelle ANC, influence d'autant plus notable qu'elle s'insère dans un réseau d'autorités administratives ou d'institutions indépendantes (AMF, Banque de France, Autorité de contrôle prudentiel, Haut Conseil du commissariat aux comptes) tant au niveau national,

européen (*European Financial Reporting Group* : EFRAG) qu'international (*International Accounting Standard Board* : IASB).

Une « régulation » comptable – entendue comme l'institution d'une autorité indépendante affranchie en partie du pouvoir politique – se met dès lors en place pour le secteur privé. L'information à destination des marchés financiers se place au cœur de ce nouveau projet de normalisation comptable. Comme l'indiquent à cet égard les dispositions de l'ordonnance du 12 janvier 2009 :

« Ces dispositions ont pour objet : 1°) De renforcer l'attractivité de la place financière française et la compétitivité des infrastructures de marché, des émetteurs d'instruments financiers, des intermédiaires financiers et de la gestion collective pour compte de tiers ainsi que des activités qui y sont liées tout en veillant à assurer la bonne information des investisseurs et la stabilité financière, au travers de la réforme ».

Ces nouvelles dispositions, directement tirées du rapport de Jean-François Lepetit, qui a présidé la transformation institutionnelle du CNC en ANC, sont liées au contexte international et à la mondialisation qui affecte directement les principaux groupes français. L'idéologie planificatrice qui anime l'entreprise de normalisation au départ cède progressivement la place aux intérêts de la profession comptable et des marchés financiers. Cette conclusion mérite d'être nuancée. Si, au niveau international, la montée en puissance de l'information financière n'est pas à sous-estimer, il ne faut pas pour autant perdre de vue qu'au plan national le PCG s'applique encore pour les entreprises non cotées. On assiste par conséquent à une dualité des normalisations. Cette dualité qui constitue pour le normalisateur une contrainte de taille s'explique au niveau national pour des raisons de politiques fiscales évidentes. Ainsi, l'État garde encore la main sur une partie non négligeable de la normalisation dans le secteur privé.

## II. – Les contraintes de la normalisation internationale sur la comptabilité publique

**982. –** Les réformes qui ont présidé à la transformation du CNC ne peuvent se comprendre sans tenir compte du contexte européen et international qui a sensiblement modifié le paysage de la normalisation comptable internationale. Cette recomposition s'est faite, dans le secteur privé tout au moins, en dehors de la tutelle des États et sous leur regard bienveillant (A). Pour autant, ce bouleversement n'affecte pas uniquement le secteur privé ; il touche le cœur de l'appareil administratif depuis le début des années 2000. Ainsi, la standardisation comptable qui s'est opérée au niveau international sans l'État aboutit paradoxalement à contraindre au rapprochement des modèles comptable publics et privés (B).

## A. – La contrainte européenne et internationale

**983.** – La littérature spécialisée, qu'elle soit universitaire ou professionnelle, est revenue à de nombreuses reprises sur les raisons qui ont poussé l'Union européenne à se tourner vers l'adoption d'une normalisation produite par l'*International Accounting Standard Board* (IASB) (A. Burlaud et B. Colasse, *Réponse aux commentaires sur « Normalisation comptable internationale : le retour du politique ? » : Comptabilité, contrôle, audit* déc. 2011, t. 17, vol. 3, p. 115-128. – G. Gélard et B. Pigé, *Normalisation comptable internationale et légitimité. Commentaires sur « Normalisation comptable internationale : le retour du politique ? » : ibid.*, p. 101-114). Ce mécanisme de transposition fut diversement apprécié. Certains y ont vu un renoncement de l'Union et des États membres à toute ambition de contrôle étatique sur la production de normes comptables ; d'autres, au contraire, ont estimé que le mécanisme de transposition actuel constituait la meilleure chance de l'Union européenne d'harmoniser ses positions et de peser d'une seule voix sur les débats internationaux en la matière. Le débat sur légitimité de l'IASB et des IFRS reste malgré tout assez vif.

**984.** – **L'évolution européenne de l'encadrement de la normalisation comptable.** Le récit officiel du processus de normalisation européenne peut se résumer en plusieurs moments. Le premier est celui de la genèse de la normalisation avec l'adoption de deux directives emblématiques : celle du 14 août 1978, n° 78/660/CEE sur les comptes des sociétés de capitaux et celle du 18 juillet 1983, n° 83/349 CEE sur les comptes de groupe. Ces deux directives ont été abrogées par une nouvelle en date du 26 juin 2013 n° 2013/34/UE (*JO* n° L 182/19). Ces textes témoignent de l'influence des modèles comptables français et allemands. L'harmonisation comptable européenne rime donc, dans un premier temps, avec l'harmonisation de la comptabilité des sociétés. Elle se fait en étroite collaboration avec les États par l'institution d'un comité de contact des directives comptables instauré dès 1978.

Le second moment de la normalisation comptable européenne est, du fait des réticences allemandes, marqué par l'immobilisme. Devant les divergences et les oppositions entre traditions comptables anglo-saxonne et continentale, le processus d'harmonisation peine à se mettre en place. En énonçant que l'obligation de publication des comptes, la directive du 14 août 1978 s'oppose frontalement à une tradition propre au capitalisme rhénan : celle qui, au nom du secret des affaires et de la concurrence, interdit toute publicité des comptes. Il faut attendre le troisième moment initié au début des années 90 par l'Acte unique et le traité de Maastricht pour que soit réaffirmé l'objectif d'unification d'un marché intérieur de capitaux. La Commission européenne organise dans ce contexte, en 1990, une conférence sur l'avenir de l'harmonisation comptable au sein de l'Union européenne. Cette conférence rassemble les experts représentant les États membres, les normalisateurs nationaux et internationaux ainsi que les acteurs privés comptables influents. Il y fut décidé que l'harmonisation européenne « (...) devait prendre en compte les développements qui avaient lieu

au niveau international ». C'est dans cette perspective que la Commission a accepté l'invitation qui lui avait été faite par l'IASC de participer aux travaux en qualité d'observateur » (K. Van Hulle, *L'harmonisation comptable européenne. Une nouvelle stratégie au regard de l'harmonisation internationale : RF compt.* févr. 1996, n° 275, p. 29-38).

Le troisième moment de la normalisation comptable intervient au milieu des années 90, plus précisément en 1995, lorsque l'*International Organization of Securities Commission (IOSCO)*, organisme international de régulation dominé par les États-Unis, décide de signer avec l'IASC, ancêtre de l'IASB, un accord d'harmonisation des normes comptables américaines US GAAP et de l'IASC d'ici à la fin des années 90. Cet accord vise à réduire les options ou, si l'on préfère, les marges de manœuvre des utilisateurs des normes comptables IAS. Dans le même temps, la réunification de l'Allemagne pousse nombre d'entreprises européennes cotées à se financer sur la bourse de Wall Street en adoptant au préalable les normes comptables américaines. Membres historiques de l'IASC, les Britanniques craignent, pour leur part, de perdre leur influence sur cet organisme au détriment de l'attractivité des US GAAP. L'argument d'une domination probable des normes américaines, conjugué avec l'atonie des négociations communautaires sur l'harmonisation des directives sur les sociétés cotées, conduit l'Union européenne à proposer le mécanisme de transposition pure et simple des normes de l'IASB. Cet objectif est clairement rappelé par le Conseil de Lisbonne des 23 et 24 mars 2000, qui vise la réalisation d'un marché intérieur des services financiers pour 2005.

**985. – Le règlement n° 1600/2002.** L'esprit du règlement n° 1600/2002 du Parlement européen et du Conseil en vue de l'application des normes comptables internationales dans la Communauté, adopté le 19 juillet 2002, se comprend à la lumière de ce contexte. Ce règlement instaure un mécanisme d'adoption fort complexe. Outre la consultation des intérêts professionnels et économiques concernés (EFRAG, SARG), la Commission travaille en partenariat avec les autorités comptables de chaque État membre par le moyen de la comitologie (PE et Cons. UE, règl. n° 182/2011, 16 févr. 2011). Le projet de règlement est alors proposé pour validation au Parlement et au Conseil.

Modifié à plusieurs reprises pour répondre aux critiques qui lui étaient adressées, le mécanisme d'adoption des normes IFRS par l'Union européenne souffre encore d'un déficit de légitimité sensible. Jusqu'à présent, seules deux normes, l'IAS 32 et IAS 39 ont en effet fait l'objet de révisions substantielles avant d'être adoptées. Pour le reste, l'ensemble des normes a été adopté tel quel, accréditant l'idée que l'Union européenne, si elle a grandement participé à la mondialisation des IFRS dispose paradoxalement d'une faible voix dans les instances internationales de l'IASB. Le modèle de régulation européen n'est pas sans expliquer au plan national le renforcement du pouvoir des normalisateurs comptables (A. Bernard, *À propos de la guerre du chiffre et du droit. Comment les comptables étendent leur territoire professionnel*, Dalloz, 2004, p. 1580). Les réformes récentes qu'a connu la comptabilité publique en France illustrent

désormais l'attractivité d'une régulation comptable fondée sur le modèle du secteur marchand.

## **B. – La normalisation au cœur de l'État**

**986. –** La normalisation comptable s'applique, en principe, aux entreprises privées et au secteur public marchand. Il paraît incongru d'interroger les liens qu'elle entretient avec le secteur public *stricto sensu* – État, collectivités territoriales –, tant la tradition de la France en cette matière est profondément marquée par la césure public/privé. C'est du reste, cette spécificité irréductible que l'on retrouve dans la pensée d'un Gilbert Deveaux, farouchement attaché à l'idée d'une comptabilité publique distincte des modes de gestion du privé (P. Masquelier, *La comptabilité publique de Gilbert Deveaux : un plaidoyer pour le maintien d'une gestion publique des finances publiques en France dans les années 1950*, in P. Bezès, F. Descamps et S. Kott [ss dir], *L'invention de la gestion des finances publiques. Du contrôle de la dépense à la gestion des services publics [1914-1967]*, Paris, 2013, Doc. fr., IGDPE/CHEFF, p. 423-496).

**987. – La comptabilité de droits constatés de l'État.** L'instauration d'une comptabilité patrimoniale de l'État sur le modèle de l'entreprise est le fruit d'un processus initié dès le décret du 7 février 1957 créant le CNC (C. Eyraud, *Le capitalisme au cœur de l'État. Comptabilité privée et action publique*, Paris, éd. du Croquant, 2013, p. 38-5). Le rapprochement de la comptabilité publique et de la comptabilité privée s'opère en particulier lors de l'adoption du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique qui abroge le décret impérial du 31 mai 1862. L'article 52 de ce décret de 1962 met en place une nouvelle nomenclature qui « s'inspire du Plan comptable général ». Ce rapprochement ne se dément pas au fil des années. Le CNC comprend en effet une section « comptabilité publique ». Cette section est occasionnellement saisie par les services de la Direction générale de la comptabilité publique (DGCP) qui seront rattachés par la suite à la Direction générale des finances publiques (DGFIP). L'information comptable est alors principalement orientée vers la comptabilité budgétaire.

La loi organique relative à la loi de finances (LOLF) modifie la donne. Le chapitre V intitulé : « Des comptes de l'État », instaure une véritable obligation de sincérité des comptes. Les dispositions de l'article 27 le rappellent fort justement :

« L'État tient une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires et une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations. En outre, il met en œuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes. Les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière ».

Si l'on pouvait encore douter de la valeur juridique des dispositions comptables insérées dans la LOLF, le Conseil constitutionnel a levé l'ambiguïté

en rappelant que : « (...) si ces articles contiennent certaines dispositions qui, par elles-mêmes, ne seraient pas de nature organique, ils constituent des éléments indivisibles d'un dispositif d'ensemble ayant pour objet d'assurer la sincérité et la clarté des comptes de l'État » (Cons. const., 25 janv. 2001, n° 2001-448 DC, consid. 57, *Loi organique relative à la loi de finances, LOLF*).

L'article 30, § 3 de la LOLF définit, quant à lui, les contours de la structure institutionnelle de la normalisation publique : « Les règles applicables à la comptabilité de l'État (...) sont arrêtées après avis d'un comité de personnalités qualifiées publiques et privées dans les conditions prévues par loi de finances ». Plus qu'une simple modification institutionnelle, ce texte instaure un véritable changement de culture comptable en réservant la possibilité à des personnalités privées d'intégrer les instances de la normalisation comptable publique. Quelle forme doit revêtir cette instance ?

La séquence des textes n'est pas des plus simples à cet égard. Sans doute, à notre avis, en raison du fait qu'il restait à trancher la question de savoir si, à l'instar du CNC, le « comité » en question devait ou pas être rattaché à la future ANC. La réponse à cette question est complexe. La loi n° 2001-1275 du 28 décembre 2001 de finances crée à l'article 136, un Conseil de normalisation des comptes publics. Ce conseil est saisi de *tout projet* de norme relatif à la comptabilité générale. Précisons que l'attribution de ce monopole de saisine ne prévalait pas sous l'empire du CNC. Ce monopole se justifie par l'esprit de la LOLF, en particulier les articles 27 et 30 qui imposent l'instauration d'une comptabilité générale. Toutefois, le nom de « Conseil de normalisation des comptes publics » ne devient effectif qu'en 2009. Provisoirement, un arrêté du 19 mars 2002 modifié crée un *Comité des normes de la comptabilité publique*. Il est suivi d'un arrêté du 21 mai 2004 qui met en place un *Comité d'interprétation des normes de la comptabilité publique*. La composition de ce comité rassemble plusieurs administrations importantes : la DGCP, cela va de soi, mais aussi la direction du budget, la direction du Trésor, la direction générale des impôts, la Cour des comptes, du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables, du président du CNC, etc. De 2002 à 2007, le *Comité des normes de la comptabilité publique* exerce les attributions dont héritera le CNoCP.

La séparation organique des normalisateurs est confirmée par la loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008 qui crée l'ANC ; cette loi réforme en son article 152, 1°, a) le « (...) Conseil national de la comptabilité en vue de créer une nouvelle autorité chargée de définir les normes de la comptabilité privée ». La précision n'est pas anodine ; elle indique une ligne de partage entre le normalisateur public et le normalisateur privé. On pouvait douter d'une telle séparation à la lecture du rapport Lepetit qui précède l'instauration de l'ANC. Ce rapport préconisait au sein de la future Autorité des normes comptables, l'instauration d'un collège spécialisé pour l'élaboration des normes publiques. Tel ne fut pas le choix du législateur. L'article 115 de la loi n° 2008-1443 du 30 novembre 2008 de finances rectificatives pour 2008 confirme la création d'un Conseil de normalisation des comptes publics, dont les attributions



s'exercent « sans préjudice des compétences de l'autorité mentionnée au a) du 1° de l'article 152 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie ». L'arrêté du 29 avril 2009 relatif au CNoCP rend effective la création de cette instance chargée, sous l'autorité du ministre du Budget, de la rédaction d'actes préparatoires approuvés par un arrêté ministériel. L'apport réside ici dans le fait que les avis du CNoCP sont désormais approuvés par arrêtés ministériels, chose qui n'était auparavant pas consacrée dans le droit positif. La chambre de « comptabilité publique » du CNC puis le *Comité des normes de la comptabilité publique* délibéraient, rappelons-le, par voie d'avis non obligatoires.

Aussi, le CNoCP émet-il des avis « préalables sur tous les projets de normes comptables applicables aux personnes publiques et privées exerçant une activité non marchande et financées majoritairement par des ressources publiques et notamment des prélèvements obligatoires. Ces projets sont élaborés et présentés par les administrations compétentes. Le Conseil peut proposer des normes, des modifications ou des interprétations de normes applicables à ces personnes. Les avis concernant ces propositions sont adressés aux ministres compétents. Le Conseil peut également participer en son nom aux débats internationaux sur la normalisation comptable et répondre aux consultations des organisations internationales. Tous les avis, recommandations et prises de position du Conseil sont rendus publics ». Le *Recueil des normes comptables de l'État* n'affirme rien de différent lorsqu'il indique qu'il se « construit en référence avec les dispositions applicables aux entreprises » (*Recueil des normes comptables de l'État*, août 2012, p. 10). De même, il est précisé que le cadre conceptuel « est conçu par référence privilégiée (...) » au : « Plan comptable général et les règlements du CRC en vigueur en France ; le référentiel, en cours de développement, élaboré par le Comité Secteur Public de l'IFAC ; le référentiel de l'IASB » (*Recueil des normes comptables de l'État, op. cit.*, p. 11). Restait à trancher la délicate question suivante : celle du périmètre de la comptabilité de l'État. Si l'arrêté du 29 avril 2009 qui crée le CNoCP indique en son article 1<sup>er</sup> que la compétence de cet organisme s'étend aux « (...) personnes publiques et privées exerçant une activité non marchande et financées majoritairement par des ressources publiques et notamment des prélèvements obligatoires » l'ordonnance du 22 janvier 2009 créant l'ANC ne précisait pas que la compétence de cette dernière s'étend *a contrario* aux activités « marchandes ». La confusion était d'autant plus regrettable, que l'article 1<sup>er</sup> de ladite ordonnance énonce que les prescriptions comptables de l'ANC s'établissent conformément « (...) aux normes de la comptabilité privée ». Mieux encore : l'article 6 de l'ordonnance du 22 janvier 2009, s'il substitue logiquement dans tous les textes législatifs et réglementaires la référence ANC à la mention CNC et CRC, omet de prendre en considération le fait que les attributions du CNC section « secteur public » recoupaient celles du CNoCP. L'article 10 de la loi de finances rectificative pour 2009 vient pallier, du moins formellement, le problème :

« Dans tous les textes législatifs et réglementaires relatifs aux règles applicables à la comptabilité générale de l'État, des autres personnes publiques et des personnes privées financées majoritairement par des ressources publiques, notamment par des prélèvements obligatoires, les références à l'Autorité des normes comptables sont remplacées par la référence au Conseil de normalisation des comptes publics mentionné à l'article 136 de la loi de finances pour 2002 ».

De tout ceci, il ressort que le choix fait par le législateur français a été sinon d'exclure du moins de singulariser la normalisation comptable dans le secteur public. Pourtant, la distinction entre CNoCP/ANC, comptabilité publique/comptabilité privée est, toutes choses égales par ailleurs, superficielle. Il s'agit moins, lorsqu'on la prend dans son contexte – banalisation de l'État et nouvelle gestion publique –, d'une opposition de pensée que d'une opposition formelle (sur le contexte de la réforme de l'État : P. Bezès, *Réinventer l'État. Les réformes de l'administration française [1962-2008]*, Paris, PUF, coll. « Le lien social », 2009). On en veut pour preuve l'article 136-VII de la loi n° 2009-1674 du 28 décembre 2001 de finances rectificative pour 2002 qui rappelle : « Un comité, composé paritairement de membres du comité de normalisation des comptes publics et de l'Autorité des normes comptables, émet des recommandations tendant à développer la convergence des normes comptables publiques et privées ». À la LOLF, il convient d'ajouter le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique dont les dispositions viennent préciser la comptabilité d'exercice de l'État (art. 56, 52, 162 et 164 par ex.).

Par ailleurs, le rapport Prada – qui est aussi le président du CNoCP – distingue entre la « production de nomenclature de comptes en conformité avec la nomenclature obligatoire présentée dans le Plan comptable général (PCG) » et, sur le modèle anglo-saxon, les « grands principes comptables » contenus du reste dans le *Recueil des normes comptables* de l'État (RNCE approuvé par arrêté modificatif, 18 févr. 2013 : *JO* 26 févr. 2013). Ce recueil s'inspire directement du modèle de cadre conceptuel utilisé pour les entreprises en matière de normalisation comptable ; le cadre conceptuel définit en effet les principaux objectifs et principes de la normalisation.

La différence entre l'ANC et le CNoCP est d'autant plus atténuée que le fonctionnement des instances du CNoCP est, à quelques nuances près, similaire à celui de l'ANC. Un collège composé de dix-huit membres dont le président adopte pour le CNoCP les avis qui seront par la suite validés par le ministre du Budget. À l'instar de l'ANC, ce collège est assisté par trois commissions permanentes et d'un comité consultatif d'orientation. Chacune des commissions permanentes représente l'État dans ses grandes composantes : « État et organismes dépendants de l'État », « Collectivités territoriales et établissements publics locaux », « Sécurité sociale et organismes assimilés ». De la même manière que l'ANC, le CNoCP se donne pour objectif d'intégrer la normalisation du secteur public dans le giron de la normalisation internationale. Le rapport Prada préconise à ce titre d'inscrire la normalisation comptable dans

le cadre des normes internationales produites par l'*International Public Accounting Standard Board* (IPSASB, organisme international géré par la profession comptable et lié par ailleurs à l'IASB).

**988. – Le rapprochement européen des normalisations comptables du public et du privé.** Par des sentiers légèrement différents, il semble donc que l'esprit de la normalisation du secteur public prenne le même chemin que la normalisation du secteur privé. C'est en effet au modèle de transposition des IFRS qu'il est fait référence dans le document de consultation publique intitulé (Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement européen. *Vers l'harmonisation de normes comptables harmonisées pour le secteur public dans les États membres. L'adéquation des IPSAS pour les États membres*, Bruxelles, 6 mars 2013 : Doc. COM [2013], 114 final). Marché intérieur des services financiers, investisseurs internationaux : tels semblent être les objectifs de l'Union et nulle part n'est mentionnée la possibilité d'un contrôle démocratique de cette information comptable. Rien n'est dit non plus sur ce qu'il convient d'entendre par spécificités du secteur public. La tâche d'harmonisation est d'autant plus ardue que les États membres ne disposent pas toujours de traditions comptables identiques. La comptabilité publique du Royaume-Uni s'inspire des normes IFRS ; celle de l'Allemagne d'une comptabilité de caisse ; la France, quant à elle, applique une comptabilité générale qui tient compte des spécificités du secteur public. Il est difficile de savoir dans ce contexte ce que sera au regard des EPSAS (*European Public Sector Accounting Standard*), le visage de la comptabilité publique au niveau européen.

Un consensus minimal paraît se dégager sur l'utilisation d'une comptabilité de droits constatés. Le débat sur le mode de gouvernance des EPSAS reste, lui, non encore tranché (S. Rocher, *Quelles conséquences de la transposition des IAS dans le secteur public : Gestion & finances publiques* nov. 2013, n° 11, p. 55-64). Une transposition des IPSAS en EPSAS s'apparenterait sans aucun doute à ce que d'aucuns qualifient de « privatisation de l'État » (F. Rouvillois et M. Degoffe [ss dir], *La privatisation de l'État*, Paris, éd. CNRS, 2013). Reste à savoir si l'Europe se ralliera à cette idée ou si elle parviendra à trouver une voie originale permettant de maintenir les spécificités inhérentes à l'action publique (souveraineté, efficacité des politiques publiques, investissements sur le long terme, etc.) ou à banaliser l'action de l'État sur le modèle d'une entreprise de service et de redistribution.

## Bibliographie indicative

- P. Adhémar, *La normalisation comptable internationale pour le secteur public : une réussite encore méconnue, mais de larges défis encore à surmonter* : *La Revue du trésor* janv. 2006, n° 1, p. 3-6.
- M. Bouvier, *Les normes financières publiques internationales : quelle légitimité ?* : *RF fin. publ.* sept. 2012, n° 119, p. 3-10.
- A. Brunet, *La normalisation comptable au service de l'entreprise, de la science et de la nation*, Paris, Dunod, 1951.
- K. Camfferman et S. Zeff, *Financial Reporting and Global Capital Markets : A history of International Accounting Standards Committee, 1973-2003*, Oxford, Oxford University Press, 2007.
- B. Colasse, *Introduction à la comptabilité*, Paris, Economica, 12<sup>e</sup> éd. 2013 ; *Les fondements de la comptabilité*, Paris, La Découverte, coll. « Repères », 2012 ; *La crise de la normalisation comptable, une crise intellectuelle : Comptabilité, contrôle, audit* avr. 2011, t. XVII, n° 1, p. 157-174 ; (ss dir.), *Encyclopédie de comptabilité, gestion, audit*, Paris, Economica, 2<sup>e</sup> éd. 2009.
- N. Colin, J.-P. Milot et M. Prada, *La création d'un conseil de normalisation des comptes publics, rapport adressé au ministère du Budget, des comptes publics et de la Fonction publique*, juill. 2008, 41 p.
- Commission européenne, *Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement européen. Vers l'harmonisation de normes comptables harmonisées pour le secteur public dans les États membres. L'adéquation des IPSAS pour les États membres*, Bruxelles, 6 mars 2013, Doc. COM (2013), 114 final, 14 p.
- C. Eyraud, *Le capitalisme au cœur de l'État : comptabilité privée et action publique*, Paris, éd. du Croquant, coll. « Dynamiques socio-économiques », 2013.
- A. Fleckner, *FASB and IASB : Dependence despite independence* : *Virginia Law & Business Review* 2008, vol. 3, p. 275-308.
- S. Kott, *La construction du droit de la comptabilité publique 1817-1962 : Gestion & Finances publiques*, févr.-mars 2013, n° 2-3, p. 19-22.
- C. de Lauzainghein, J.-L. Navarro et D. Nechélis, *Droit comptable*, Paris, Dalloz, coll. « Précis », 3<sup>e</sup> éd. 2004.
- Conseil d'État, *Le droit souple* : EDCE n° 64, Doc. fr., 2013, 250 p.
- J.-P. Milot, *Comment comprendre les comptes de l'État et à quoi peuvent-ils servir ?* : *RF fin. publ.* 2-2006, n° 93, p. 11-21.
- M. Prada, *Normalisation comptable internationale et comptes publics* : *Gestion & finances publiques* janv. 2011, n° 1, p. 17-21.

– B. Touchelay, *À l'origine du Plan comptable français des années 1930 aux années 1960, la volonté de contrôle d'un État dirigiste ?* : *Comptabilité, contrôle, audit* juill. 2005, t. 11, p. 61-88.