



Précis Dalloz

principes de comptabilité publique

Gabriel Montagnier

Deuxième édition



DALLOZ

Précis Dalloz

principes de comptabilité publique

Gabriel Montagnier

Professeur à la Faculté de droit
de l'Université Jean Moulin (Lyon III)

**Deuxième édition
1981**

DALLOZ

11, rue Soufflot, 75240 Paris Cedex 05

La loi du 11 mars 1957 n'autorisant, aux termes des alinéas 2 et 3 de l'article 41, d'une part, que les « copies ou reproductions strictement réservées à l'usage privé du copiste et non destinées à une utilisation collective » et, d'autre part, que les analyses et les courtes citations dans un but d'exemple et d'illustration, « toute représentation ou reproduction intégrale, ou partielle, faite sans le consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause, est illicite » (alinéa 1^{er} de l'article 40).

Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait donc une contrefaçon sanctionnée par les articles 425 et suivants du Code Pénal.

principes de comptabilité publique

petits codes dalloz

Volumes brochés, 10,5 × 15

publiés annuellement :

- Code civil
- Code de commerce
- Code pénal
- Code de procédure pénale
et code de justice militaire (*un volume*)
- Nouveau code de procédure civile
- Code du travail

publiés périodiquement :

- Code administratif
- Code des loyers et de la copropriété
- Code rural et code forestier (*un volume*)
 - Codes de la Sécurité Sociale
et de la mutualité (*un volume*)
 - Codes de la santé publique,
de la famille et de l'aide sociale (*un volume*)
- Code général des impôts
- Code des sociétés
- Code de l'urbanisme
- Code de l'environnement

Abréviations

- A. J. D. A. : Actualité Juridique, Droit administratif.
- C. des C. : Cour des Comptes.
- C. E. : Conseil d'Etat.
- Grands arrêts : Grands arrêts de la jurisprudence financière, par F.-J. Fabre, Sirey 1966 (en abrégé : G. A.).
- Leb. : Recueil Lebon (les arrêts sans référence en sont extraits).
- Rec. : Recueil de la jurisprudence de la Cour des Comptes, années 1895 à 1974, Editions du C. N. R. S., 1978.
- P. C. G. : Plan Comptable Général.
- R. D. T. : Revue du Trésor.
- R. G. C. P. : Règlement général sur la comptabilité publique (décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962).
- R. S. F. : Revue de science financière.
- T. A. : Tribunal Administratif.

AVANT-PROPOS

de la première édition

Depuis longtemps la comptabilité privée s'est dépouillée de son caractère originaire de simple technique professionnelle, utile seulement aux « teneurs de livres », pour accéder au rang de langage universel du monde du commerce et de l'industrie, voire de matière de culture générale économique et financière dont l'enseignement est dispensé à l'Université. On ne concevrait pas aujourd'hui qu'un magistrat, un avocat, un dirigeant ou un cadre d'entreprise ne possèdent, à défaut de la maîtrise de ses mécanismes détaillés, la connaissance de ses principes et la capacité de lire et d'interpréter les principaux documents qu'elle permet d'élaborer.

En revanche, la comptabilité tenue par les quelques dizaines de milliers de personnes publiques existantes n'a guère attiré jusqu'ici l'attention que de rares spécialistes, qui ne lui ont prêté que l'attention épisodique réservée à quelque curiosité. Seuls les agents professionnellement appelés à l'appliquer sont initiés aux arcanes d'une technique longtemps retranchée dans un particularisme devenu ésotérique au profane. En effet, alors que le rapport précédant le Plan comptable général de 1947 présentait celui-ci comme ayant vocation à devenir un langage commun au secteur privé et au secteur public, les règles comptables de celui-ci lui étaient demeurées propres.

Diverses considérations poussaient pourtant de plus en plus à l'adoption, sinon d'un langage comptable unique, du moins de deux modes d'enregistrement des

opérations procédant de principes communs. Les exigences de compatibilité entre les deux systèmes comptables, engendrées par les besoins de la comptabilité économique nationale, ont représenté un adjuvant puissant pour la rénovation de la comptabilité des collectivités locales d'abord, puis de l'Etat en 1970. Aujourd'hui on peut avancer qu'il n'existe plus, véritablement, une comptabilité privée et une comptabilité publique, mais une comptabilité unifiée selon les principes du Plan comptable général et dont la mise en œuvre est seulement adaptée aux contraintes et au caractère différents des personnes publiques et des personnes privées.

Cependant, si à l'intérieur du secteur public les comptabilités de ses divers éléments reposent désormais sur des principes communs, les réglementations détaillées présentent des divergences marquées les unes par rapport aux autres. Indispensables à connaître pour les comptables publics, ces dispositions ne présentent qu'un intérêt restreint pour qui n'a pas à tenir les écritures mais désire seulement en saisir l'économie générale et en utiliser les résultats. Sur cette constatation repose la conception de cet ouvrage, qui se propose de dégager les règles fondamentales permettant de comprendre la technique générale de la comptabilité publique moderne, ainsi que de lire et d'utiliser les principaux documents statistiques ou comptables qui en sont issus. Au-delà son ambition serait de contribuer, même fragmentairement, à la restauration de la comptabilité publique à la place qui devrait être la sienne ; alors que la doctrine et les praticiens ont depuis longtemps conjugué leurs efforts pour étudier et perfectionner les mécanismes de la comptabilité privée, la comptabilité publique est demeurée — malgré la rénovation décisive qu'elle a connue depuis deux décennies — à l'écart de ce courant d'intérêt.

Puissent les développements qui suivent susciter, fût-ce par leurs imperfections, les analyses puis les synthèses qui ont, à quelques remarquables exceptions près, si injustement fait défaut jusqu'ici.

INTRODUCTION

NOTION DE COMPTABILITÉ PUBLIQUE

1. — Alors que les termes de comptabilité privée (ou commerciale) suggèrent immédiatement une certaine réalité, et que les auteurs qui en traitent jugent peu utile de préciser longuement un contenu sur lequel le plus grand nombre s'accorde, les mots de comptabilité publique sont susceptibles d'acceptions différentes.

Cette ambiguïté, évoquée par M. Devaux dans son ouvrage classique sur le sujet (1), remonte aux origines mêmes de la comptabilité publique moderne. Les représentations que l'on peut s'en faire, et partant les définitions que l'on peut en donner, s'ordonnent autour de trois pôles.

Dans une optique juridique, la comptabilité publique est un ensemble de règles « qui s'appliquent au vote, à l'exécution et au contrôle des budgets publics » (2) ou, dans une conception plus restrictive, à la détermination des obligations et des responsabilités des ordonnateurs et des comptables publics (3). La comptabilité au sens de la pratique commerciale n'est qu'à peine suggérée, et encore par l'une seulement de ces définitions.

Dans une conception « technique » la comptabilité publique est constituée par « les règles de présentation des comptes publics », vue déjà défendue par Aucoc,

(1) La comptabilité publique, T. I Les Principes, P. U. F. 1957, p. 2 et s.

(2) V. de Marcé, Traité de la comptabilité publique, Paris 1905, p. 28.

(3) Article 1^{er} du Décret n° 53-948 du 30 septembre 1953.

qui lui assignait pour objet « de constater les opérations qui se rattachent à la création des recettes et à la réalisation des dépenses ».

En droit positif a prévalu une conception synthétique, que l'on pourrait qualifier de juridico-technique, et que défendait déjà Léon Say en 1894 dans son Dictionnaire des Finances : « Le mot comptabilité publique ne signifie pas seulement la tenue d'écritures descriptives d'opérations de recette et de dépense : il s'entend aussi de l'obligation et de l'acte de rendre des comptes, ainsi que de tout ce qui prépare, facilite et assure la reddition des comptes. »

Le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962, portant règlement général sur la comptabilité publique, se réfère par son contenu à cette conception synthétique.

Quant aux ouvrages de doctrine traitant de la matière, à l'exception d'un seul (1) tous correspondent à la conception purement juridique de la comptabilité publique telle qu'elle vient d'être énoncée. On ne se proposera pas ici de rechercher s'il existe un objet spécifique de la comptabilité publique, ce qui renverrait à des interrogations qui ne sont pas propres à cette discipline (2), mais seulement de délimiter le contenu de cet ouvrage par rapport au contenu de ceux qui sont consacrés au droit budgétaire. Implicitement, ces derniers considèrent que la comptabilité publique est une branche du droit budgétaire, dans la mesure où ils lui consacrent une partie de leurs exposés.

Les développements qui suivent se proposent de privilégier l'aspect comptable de cette discipline, c'est-à-dire les principes qui régissent la tenue et la présentation des comptes des « organismes publics » au sens de l'article 1^{er} du décret du 29 décembre 1962 (Etat, collectivités territoriales, établissements publics). En pratique, on s'attachera essentiellement à l'Etat et aux

(1) J. Magnet, Comptabilité Publique, P. U. F., coll. Thémis, 1978.

(2) V. P. Favre, La question de l'objet de la science politique a-t-elle un sens ? Mélanges Pelloux, 1980, p. 123.

collectivités territoriales, la comptabilité des établissements publics reposant sur les mêmes principes fondamentaux. Dans cette perspective, on présentera d'abord les principales *règles juridiques* d'exécution des recettes et des dépenses publiques ainsi que des opérations de trésorerie, avant d'exposer les *règles comptables* de leur enregistrement dans les écritures de ces organismes publics.

SOURCES DOCUMENTAIRES

2. — Les *textes* relatifs à la comptabilité publique sont aisément accessibles lorsqu'il s'agit de textes généraux publiés au Journal Officiel.

Par elle-même, la comptabilité publique représente une matière réglementaire ; mais certaines de ses règles entrent dans le domaine législatif, comme la responsabilité des comptables publics ou la prescription des dettes publiques. Ceci explique que les deux textes fondamentaux soient :

— les uns de nature législative : ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959, portant loi organique relative aux lois de finances, prise sur le fondement de l'article 92 de la Constitution ; loi n° 63-156 du 23 février 1963, dont l'article 60 fixe les règles de responsabilité des comptables publics ;

— les autres de nature réglementaire : décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962, portant règlement général sur la comptabilité publique (1), et les décrets qui en développent les principes.

Cependant, la désaffection dont a souffert longtemps la comptabilité publique de la part de la doctrine a rendu l'utilisation des textes anciens périlleuse, car il était devenu très difficile de connaître la rédaction en vigueur de lois et de décrets qui avaient subi de

(1) Ce décret succède à l'ancien décret du 31 mai 1862.

multiples modifications. Aussi convient-il de souligner à cet égard l'intérêt fondamental de l'ouvrage d'un membre de la Cour des Comptes qui, outre son apport scientifique, permet aux chercheurs de disposer d'un état de la législation à jour au 1^{er} janvier 1978 (1).

Malgré l'importance des sources législatives et réglementaires, la très grande majorité des règles détaillées qui déterminent les procédures suivies par l'Administration sont contenues dans des circulaires et des notes de service internes. La connaissance des plus importantes d'entre elles peut être indirectement acquise à la lecture des cours de l'Ecole Nationale des Services Extérieurs du Trésor (E. N. S. T.), malheureusement réservés à ses élèves (2). Elle peut l'être plus facilement en consultant l'édition qui en est souvent publiée par l'Imprimerie Nationale ; on doit notamment souligner l'importance de deux publications synthétiques :

— la Documentation des Contrôleurs Financiers, éditée par la Documentation Française ;

— le Recueil Général des textes sur la comptabilité publique, qui permet de disposer commodément des textes principaux.

L'accès à ces documents est facilité par l'existence de deux centres de documentation :

— le Centre de Documentation Economique et Budgétaire (3), principalement orienté vers les finances publiques en général, la politique économique et la fiscalité ;

— le Centre de Documentation de la Comptabilité Publique (4), surtout, qui bien qu'essentiellement destiné à l'information des Services financiers ne rejette

(1) J. Magnet, op. cit.

(2) V. les articles consacrés à l'E. N. S. T., R. D. T. 1977, n^{os} 1-2, p. 5 et 1978, n^o 12, p. 731.

(3) C. E. D. E. B., 182, rue St Honoré, 75056 Paris.

(4) 42, rue du Chemin-Vert, 75523 Paris Cedex 11 ; v. l'article Y. Nguyen-Dinh, R. D. T. 1975, n^o 1, p. 21.

pas systématiquement les demandes extérieures que des chercheurs peuvent lui adresser.

3. — *L'étude collective* des problèmes de comptabilité publique a été longtemps conduite de façon séparée par les praticiens et les universitaires :

— l'O. N. U. a largement contribué à une réflexion comparative sur les différents systèmes de comptabilité publique en vue de l'amélioration des pratiques suivies par les Etats en voie de développement (1) ;

— les institutions supérieures de contrôle (Cours des Comptes et assimilées, Départements d'Audit) des Etats membres de l'O. N. U. sont regroupées en une organisation internationale non gouvernementale : l'INTOSAI (2), qui publie divers documents et tient périodiquement des congrès.

De leur côté, les universitaires ont entrepris d'étudier les problèmes de comptabilité publique au plan international dans le cadre de l'Institut International de Finances Publiques, qui leur a consacré plusieurs de ses congrès.

Il pouvait apparaître regrettable, au plan national, qu'une coopération permettant une confrontation fructueuse des points de vue n'existe pas entre la Cour des Comptes et le Ministère des Finances d'une part, et la doctrine d'autre part. Le renouveau d'intérêt que l'on constate depuis quelques années chez celle-ci pour ce domaine trop longtemps délaissé s'est marqué par l'institution de Rencontres Université-Cour des Comptes périodiques, dont les travaux donnent lieu à publication (3).

(1) V. notamment : *Comptabilité Publique et Exécution du Budget* ; Manuel de classification économique et fonctionnelle des opérations de l'Etat.

(2) International Organization of Supreme Audit Institutions ; v. l'article de R. Ludwig, R. D. T. 1976, n° 7, p. 9.

(3) Les Actes de la première Rencontre (Paris, 1975) ont été publiés par l'Imprimerie Nationale ; ceux de la deuxième (Strasbourg, 1977) par la L. G. D. J. ; ceux de la troisième (Toulouse, 1978) par l'Université des Sciences Sociales de Toulouse et ceux de la quatrième (Lyon, 1980) sont en cours de publication par l'Université Lyon III (à paraître fin 1981).

4. — Les *décisions juridictionnelles* en matière de comptabilité publique sont inégalement accessibles. Celles qui émanent des Tribunaux Administratifs et du Conseil d'Etat sont publiées dans les revues consacrées au droit administratif. Celles qui sont rendues par la Cour des Comptes ne donnent pas lieu à publication systématique en dehors de celle-ci. On en trouve une sélection d'extraits à la Revue Administrative, et surtout à la Revue du Trésor où M. Ludwig assure une Chronique régulière de comptabilité publique (1).

L'ignorance de la jurisprudence de la Cour des Comptes a très largement entravé l'étude de la comptabilité publique ; aussi convient-il de souligner l'intérêt de la publication en 1978, par les soins du C. N. R. S., de sa jurisprudence des années 1895 à 1974.

PLAN DE L'OUVRAGE

- Première partie. L'exécution des dépenses et des recettes publiques.
- Deuxième partie. La comptabilité des dépenses et des recettes publiques.

(1) Une Chronique de comptabilité publique avait été amorcée en 1971 par la Revue de Science Financière, mais elle resta sans lendemain.

Première partie

L'EXÉCUTION DES DÉPENSES ET DES RECETTES PUBLIQUES

5. — Plan de la première partie.

— Les dépenses et les recettes des organismes publics sont régies par un certain nombre de principes généraux qui se rattachent au caractère d'opérations budgétaires ou d'opérations de trésorerie qu'elles présentent. Il est ainsi nécessaire d'exposer le cadre général dans lequel s'exécutent les unes et les autres.

— Leur réalisation est traditionnellement confiée, pour des raisons d'auto-contrôle de l'Administration, à deux catégories distinctes d'agents, les ordonnateurs et les comptables, dont il convient de présenter le contenu actuel des fonctions.

— Au-delà de ces règles communes, les dépenses et les recettes des organismes publics — Etat, collectivités territoriales, établissements publics — obéissent à des dispositions qui leur sont propres et qui seront présentées successivement.

CHAPITRE I

LA DISTINCTION DES OPÉRATIONS BUDGÉTAIRES ET DE TRÉSORERIE

SECTION I

SOURCE ET CONTENU DE LA DISTINCTION

6. — Elle résulte du rapprochement, dans la partie générale du R. G. C. P., des articles 5 et 40, qui opposent les « recettes et dépenses » (art. 5) et les « opérations de trésorerie ». Pour l'Etat, elle était déjà posée par l'article 15 de l'ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959, qui dispose :

« Outre les opérations permanentes de l'Etat décrites aux articles 3 et 6 ci-dessus, le Trésor Public exécute sous la responsabilité de l'Etat des opérations de trésorerie. Celles-ci comprennent (...). »

Seules sont définies — par l'article 40 — les opérations de trésorerie, représentées par « tous les mouvements de numéraire, de valeurs mobilisables, de comptes de dépôts et de comptes courants et, sauf exceptions propres à chaque catégorie d'organisme public, les opérations intéressant les comptes de créances et de dettes ». Ces deux derniers termes correspondent essentiellement, le premier aux prêts et avances consentis, le second à la Dette à long, moyen et court terme. Le contenu de ces opérations est précisé, pour l'Etat, par l'article 113 R. G. C. P.

En réalité la distinction n'est pas, textuellement, une distinction bipartite mais tripartite, les articles 45 et 46 mentionnant une troisième catégorie d'opérations regroupées