



Comptabilités

Revue d'histoire des comptabilités

7 | 2015

Savoirs et savoir-faire comptables au Moyen Âge

Regards d'aujourd'hui sur les comptabilités médiévales : des chambres des comptes à la Cour des comptes

A contemporary look at medieval accountings : from the chambres des comptes to the Cour des comptes

Una mirada hoy en día sobre las contabilidades medievales. De las cámaras de cuentas al Tribunal de Cuentas

Der heutige Blick auf mittelalterliche Rechnungen : von der Rechnungskammer bis zum Rechnungshof

Pierre Jaillard et Aude Wirth-Jaillard



Édition électronique

URL : <http://journals.openedition.org/comptabilites/1728>

ISSN : 1775-3554

Éditeur

IRHiS-UMR 8529

Référence électronique

Pierre Jaillard et Aude Wirth-Jaillard, « Regards d'aujourd'hui sur les comptabilités médiévales : des chambres des comptes à la Cour des comptes », *Comptabilités* [En ligne], 7 | 2015, mis en ligne le 02 octobre 2015, consulté le 30 avril 2019. URL : <http://journals.openedition.org/comptabilites/1728>

Ce document a été généré automatiquement le 30 avril 2019.

Tous droits réservés

Regards d'aujourd'hui sur les comptabilités médiévales : des chambres des comptes à la Cour des comptes

*A contemporary look at medieval accountings : from the chambres des comptes
to the Cour des comptes*

*Una mirada hoy en día sobre las contabilidades medievales. De las cámaras de
cuentas al Tribunal de Cuentas*

*Der heutige Blick auf mittelalterliche Rechnungen : von der Rechnungskammer
bis zum Rechnungshof*

Pierre Jaillard et Aude Wirth-Jaillard

Introduction

- 1 Les époux auteurs de cette contribution, bien que n'étant pas historiens de formation, travaillent l'un et l'autre sur des documents comptables : Aude, linguiste, sur des comptes de receveurs et de prévôts lorrains des XIV^e et XV^e siècles, dans lesquels elle étudie principalement l'anthroponymie, le lexique, le discours rapporté ; Pierre, rapporteur à la Cour des comptes, sur les comptes contemporains de l'État et d'organismes publics, en vue d'un contrôle de régularité et surtout de gestion. Leurs sources sont donc identiques, ou plutôt de même nature, mais les perspectives très différentes. La présente étude est le résultat de leur dialogue sur ces comptabilités anciennes et contemporaines¹.
- 2 Des différences flagrantes apparaissent :
- 3 - d'un côté une rédaction littérale, et même la présence marginale de dessins, de poèmes, etc., de l'autre une codification se référant à une nomenclature préétablie ;

- 4 - d'un côté l'usage du français et du latin, de l'autre du seul français, avec seulement quelques termes spécialisés latins à peine francisés (*débet* pour le mot latin *debet*, « il doit ») ;
- 5 - d'un côté des chiffres romains, de l'autre des chiffres arabes, différence qui a des conséquences très importantes sur les contrôles et sur la procédure.
- 6 Apparaissent aussi quelques ressemblances, comme par exemple, sur les cédéroms remis à la Cour des comptes, la présence de logos que l'on peut rapprocher des blasons figurant parfois sur les couvertures des registres médiévaux. Mais il ne s'agit là que de points anecdotiques.
- 7 Car parallèlement, les missions de la Cour des comptes, qu'on peut résumer dans le tableau ci-dessous, ont été considérablement étendues par rapport à celles des chambres. Les deux missions originelles reflètent la séparation de l'ordonnateur et du comptable : la première, héritée de celle des chambres des comptes, est le jugement des comptes ; en créant la Cour des comptes en 1807, Napoléon y ajouta le contrôle de la gestion, qui peut aujourd'hui déboucher sur la saisine de la Cour de discipline budgétaire et financière. Ces deux missions originelles se prolongent chacune par deux missions ajoutées au XXI^e siècle, qui les étendent à une appréciation globale : le jugement des comptes par leur certification, qui résulte de sondages, et le contrôle de la gestion d'organismes publics par l'évaluation des politiques publiques dans leur ensemble.

Contrôle...	Jugement ponctuel	Appréciation globale
... du comptable	Jugement des comptes	Certification des comptes
... de l'ordonnateur	Contrôle de la gestion	Évaluation des politiques publiques

- 8 Cette présentation se concentrera sur la première mission, la seule à avoir été continûment exercée depuis le Moyen Âge. Elle s'appuie sur l'article d'Olivier Mattéoni : « Vérifier, corriger, juger. Les chambres des comptes et le contrôle des officiers en France à la fin du Moyen Âge »². L'idée est de proposer une réflexion sur les pratiques médiévales à partir de pratiques contemporaines, dans les contrôles, dans la procédure et dans la structure des comptes.

1 – La nature des contrôles

1.1 – Des contrôles essentiellement formels

- 9 Les contrôles, étroitement formels, portaient sur la concordance comptable des sommes, devenue pratiquement sans objet avec les logiciels comptables. Ils se sont étendus dès le Moyen Âge à la régularité de la liquidation, comme l'a montré Jean-Marie Yante sur les tarifs de péages lorrains³, bien qu'à présent, les réglementations ne soient jamais complètement appliquées puisque leur stricte application conduit au blocage aussi sûrement que la grève, selon le constat qui fonde la pratique de la « grève du zèle ».
- 10 De nos jours, une note du président de la première chambre de la Cour des comptes, qui exerce le plus de contrôles juridictionnels, expose que « Le comptable n'a pas à vérifier la légalité interne des pièces produites, mais il doit en revanche s'assurer de leur régularité formelle, notamment qu'elles émanent de l'autorité compétente. Le contrôle

juridictionnel des dépenses de l'État consiste à vérifier que les comptables ont correctement exercé ces contrôles ».

- 11 Le contrôle juridictionnel des contrôles exercés, tant internes qu'externes, prend ainsi une telle place qu'une norme internationale régit la notion de « tiers de confiance ». Ainsi, si les contrôles de premier niveau ont déjà fait l'objet d'un contrôle de deuxième niveau, le contrôle de troisième niveau peut, sous certaines conditions, se contenter de faire siennes ses conclusions après avoir vérifié que ce contrôle de deuxième niveau est digne de confiance.

1.2 – Le ciblage des contrôles

- 12 Les chiffres romains furent seuls admis dans les comptes jusqu'au XVIII^e siècle, pour des raisons de sécurité qui évoquent celles qui amènent les bureaux de vote non électroniques à effectuer leurs calculs à la main plutôt qu'à la machine à calculer. De plus, différentes unités monétaires pouvaient coexister dans les mêmes comptes, ce que nous avons pu éviter avec le passage du franc à l'euro en le fixant un 1^{er} janvier (2002). Ces contraintes posaient des problèmes de calcul aux jetons et à l'abaque présentés par Alain Schärli⁴ et par Marc Bompaire⁵. Aussi, les calculs de synthèse ne pouvaient guère être effectués qu'en fin de procédure, ce qui constitue une différence essentielle avec les calculs intermédiaires que l'informatique permet d'effectuer en continu et qui peuvent orienter les contrôles.
- 13 Les contrôleurs médiévaux paraissent avoir par conséquent vérifié presque exhaustivement chaque ligne des comptes examinés au regard de ses pièces justificatives. En revanche, ils ne parvenaient pas à voir tous les comptes qui leur étaient soumis, et on se demande selon quels critères ils sélectionnaient ceux qu'ils examinaient.
- 14 À présent, en revanche, pour la certification des comptes de l'État, qui comprennent quelques 30 millions d'écritures annuelles passées par des centaines de comptables, on procède par sondage fondé sur un tirage aléatoire, ce qui repose sur un minimum d'outils mathématiques. L'objectif n'est pas de repérer toute irrégularité, mais de se donner une assurance raisonnable que les comptes dans leur ensemble sont fidèles, sincères et donnent une image exacte de la situation financière.
- 15 Ce qui reste de la méthode médiévale, c'est ce sur quoi les journalistes préfèrent toujours se focaliser en disant que la Cour « épingle » telle ou telle erreur : prime décidée sans texte ou sur la base d'un texte non publié au *Journal officiel*, qui est réputé n'être jamais entré en vigueur, investissement touristique hasardeux dans une collectivité locale lorraine, etc. On ne peut omettre de mentionner aussi la constance de la valorisation des compétences mathématiques, qui s'est traduite en 2007 par le choix d'une œuvre fondée sur des symboles mathématiques pour décorer la galerie Philippe-Séguin dans le palais de la Cour.

1.3 – Les restes à recouvrer

- 16 On est enfin frappé de l'importance persistante du contrôle des « restes à recouvrer », qui constituait une priorité des chambres des comptes médiévales. Ce thème est l'un des deux premiers thèmes juridictionnels à avoir fait l'objet d'un guide de contrôle spécifique sur l'intranet de la Cour des comptes.

2 – La procédure d'examen

- 17 La procédure à la Cour des comptes a conservé beaucoup de caractéristiques formelles héritées des chambres médiévales. La formation de jugement se réunit toujours autour d'un « bureau », grande table où peuvent s'étaler, non plus les abaques et les jetons de calcul, mais désormais le contenu des liasses de documents, toujours disponibles en séance, même si nous n'y recourons plus guère... Plus profondément, trois grands principes restent permanents : le caractère juridictionnel de la procédure, l'annualité de la reddition de comptes et la responsabilité personnelle du comptable.

2.1 – Une procédure juridictionnelle

- 18 Une conséquence procédurale de l'usage des seuls chiffres romains était la règle du double arrêt, qui permettait de reporter les calculs de synthèse à l'étape de correction du compte qui suivait le second arrêt. Ce double arrêt a perdu de son utilité pratique avec le passage aux chiffres arabes, mais il a ensuite servi de base à la mise en place d'une procédure contradictoire. Le premier arrêt était en effet provisoire et communiqué confidentiellement aux mis en cause afin de recueillir leurs observations, avant que le second arrêt puisse être pris à titre définitif.
- 19 Le caractère juridictionnel a d'ailleurs été renforcé depuis lors. La phase actuelle d'instruction correspond bien à l'étape médiévale d'audition des comptes. En revanche, l'organisation de la Cour des comptes avec un parquet et des formations de jugement date de sa création en 1807. Plus récemment, la réforme du Code des juridictions financières de 2008, inspirée par les interprétations de la Cour européenne des droits de l'homme sur l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme relatif à la notion de procès équitable, a mis fin à la règle du double arrêt.

2.2 – Une reddition de comptes annuelle

- 20 Le principe d'annualité de la reddition des comptes, établi sous la Restauration en matière budgétaire, a été établi dès le Moyen Âge pour le contrôle des chambres des comptes. En revanche, le délai d'audiencement des comptes n'est pas plus limité qu'à l'époque, et il dépend principalement de l'encours de comptes à examiner et de l'encombrement de la formation de jugement compétente. Un délai de prescription compense cette latitude. Initialement fixé à dix ans comme en droit romain, il a été ramené à cinq ans dans les années 2000.
- 21 Comme la carrière des comptables les amène fréquemment à prendre leur retraite en fonction, notamment quand ils sont trésoriers payeurs généraux, la réduction de ce délai a permis de limiter l'épée de Damoclès pesant sur leur retraite compte tenu du troisième grand principe d'origine médiévale.

2.3 – La responsabilité personnelle du comptable

- 22 Ce principe implique que le comptable peut être condamné à compenser personnellement les écarts ou les dépenses non rigoureusement justifiés. Il joue régulièrement sur des centaines de milliers d'euros, notamment pour le directeur régional des finances

publiques d'Île-de-France, comptable de l'ensemble de l'administration centrale de l'État, et les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels. Il se traduit formellement par l'importance accordée à la signature effective du compte déposé, d'autant plus que l'instruction est secrète et la procédure écrite.

- 23 La contrepartie de ce principe est une limitation du pouvoir de sanction longtemps considérée comme excessive, dans la mesure où les comptables s'assurent systématiquement contre le risque contentieux, et où le ministre des Finances conserve en outre un pouvoir de remise gracieuse des débets prononcés par la Cour, qui n'a été limité qu'en 2011. Il reste que, même pour des montants symboliques, la condamnation d'un comptable, ou d'un ordonnateur pour gestion de fait, est très durement ressentie.
- 24 Ce troisième grand principe constitue assurément la meilleure garantie possible de responsabilité effective du comptable, mais il commence à apparaître un peu anachronique au regard de la structure comptable actuelle.

3 – La structure comptable

- 25 Sauf exception, le compte signé et déposé par le comptable n'est pas le livre journal qu'il tient au jour le jour, mais un compte systématique mis en ordre en vue du contrôle selon un « style » comprenant ce que nous appelons aujourd'hui un plan comptable, comme l'ont montré plusieurs intervenants de ces journées d'étude.

3.1 – Une comptabilité rudimentaire

- 26 Le plan comptable rudimentaire employé par les comptables médiévaux ne constituait qu'un suivi des mouvements en recettes et en dépenses. Le patrimoine n'était évalué que par solde, selon une logique purement mercantile qui est à rapprocher des faits, signalés par Matthieu Leguil⁶, que la moitié des comptables étaient précédemment marchands ou financiers, et que tous les exemples des premiers théoriciens de la comptabilité sont tirés d'activités marchandes.
- 27 Cette conception comptable marquait en fait une confusion entre la charge et son titulaire, entre le prince et l'État. Elle était encore générale en France au XVII^e siècle, alors que les progrès de la comptabilité l'avaient déjà dépassée depuis longtemps dans d'autres pays. Elle a laissé sa trace sur la comptabilité publique jusqu'à l'entrée en vigueur en 2006 de la loi organique relative aux lois de finances. Il en reste que le bilan de l'État est très déséquilibré, avec un actif de l'ordre de 500 G€ et un passif de l'ordre de 1 700 G€ : le solde valorise la capacité pour l'État de lever des impôts supplémentaires !
- 28 C'est en application de cette conception qu'on pouvait confondre juger les comptes et juger les comptables.

3.2 – Des distinctions comptables essentielles

- 29 Des distinctions comptables essentielles, progressivement opérées depuis le Moyen Âge, éloignent cependant beaucoup la comptabilité contemporaine de celle d'alors.
- 30 La comptabilité en « partie double » distingue le crédit du débit. Luca Pacioli, qui la formalisa en 1494, l'attribuait aux marchands de Venise. Elle s'étendit rapidement en Italie, en Allemagne, aux Pays-Bas et en Angleterre. Elle est destinée à faciliter le contrôle

réciproque des comptes, chaque mouvement devant être comptabilisé de deux façons symétriques.

- 31 La « théorie de l'entreprise », pressentie par Girolamo Cardano en 1539, est restée en jachère jusqu'à l'ouvrage de Matthieu de La Porte de 1685, réédité jusqu'à la fin du XVIII^e siècle. Elle distingue les opérations comptables avec des tiers et les opérations de patrimoine. Celui-ci est en effet caractérisé par l'égalité de l'actif et du passif de « l'entreprise », elle-même distincte de son propriétaire.
- 32 Enfin, le principe de séparation de l'ordonnateur et du comptable a été posé par une ordonnance de 1822.

Conclusion

- 33 La continuité entre les chambres des comptes et la Cour des comptes est revendiquée comme source de prestige. Le statut juridictionnel se traduit dans son personnel comme dans ses procédures.
- 34 Comme au Moyen Âge, le personnel de la Cour des comptes est hiérarchisé entre conseillers maîtres, siégeant en formation de jugement, et rapporteurs instruisant et exposant devant eux, puisque la carrière du corps propre à la Cour fait passer successivement par les deux fonctions. Comme au Moyen Âge, son recrutement est marqué par la variété des origines, avec une mixité réussie entre les juristes de formation et les praticiens reconnus. L'inamovibilité des magistrats de la Cour garantit la liberté de parole nécessaire pour critiquer la gestion de l'État.
- 35 En termes de procédure, la procédure contradictoire a longtemps été vue par la Cour des comptes comme une source de fiabilité de ses jugements plutôt que comme la garantie des justiciables qui motive en revanche la Cour européenne des droits de l'homme. Il est significatif d'observer qu'en la matière, l'évolution majeure qu'est la suppression du double arrêt résulte d'une exigence nouvelle en matière juridictionnelle : le moteur d'évolution de la Cour des comptes en 2011 a été le caractère juridictionnel attribué aux chambres des comptes dès leur origine !

NOTES

1. Nous remercions vivement Christian Descheemaeker, président de chambre et président du comité d'histoire de la Cour des comptes, pour ses remarques stimulantes sur une première version de ce texte.
2. Mattéoni Olivier, « Vérifier, corriger, juger. Les chambres des comptes et le contrôle des officiers en France à la fin du Moyen Âge », *Revue historique*, 641/1, 2007, p. 31-69.
3. Voir sa contribution au présent dossier.
4. Voir ses publications citées dans les propos introductifs du présent dossier.
5. Voir sa contribution au présent dossier.
6. Voir sa contribution au présent dossier.

RÉSUMÉS

Cette contribution propose une réflexion sur la pratique des chambres des comptes médiévales à partir de la pratique contemporaine de la Cour des comptes, dans les contrôles, dans la procédure et dans la structure des comptes. Les contrôles restent essentiellement formels mais sont plus ciblés autour d'un objectif, non pas de repérer toute irrégularité, mais de se donner une assurance raisonnable sur les comptes. La procédure montre la permanence de trois grands principes depuis l'origine des chambres des comptes : le caractère juridictionnel, l'annualité de la reddition de comptes et la responsabilité personnelle du comptable. Ce dernier principe commence pourtant à apparaître un peu anachronique au regard de la structure comptable actuelle, qui a hérité de distinctions essentielles progressivement opérées par rapport à la comptabilité rudimentaire du Moyen Âge. En revanche, le premier de ces trois principes continue à constituer un moteur d'évolution de la Cour des comptes en 2011 !

This paper offers a reflection on the medieval practices of accounting chambers through the perspective of the modern Cour des comptes, encompassing the audit, procedure and structure of accounts. The audit remains essentially formal, focussing increasingly on the more general task of asserting a reasonable measure of reliability of the accounts rather than to unearth each and every irregularity. Procedure reveals the permanence of the three great founding principles of accounting chambers : their judicial nature, the principle of yearly accountability and the personal responsibility of the accountant. This last aspect, however, has progressively lost of its importance in regard to our current accounting structure, which has evolved some essential differences from the basic accounting system of the Middle Ages. The first of these aspects, however, remains in 2011 a driving force for the evolution of the Cour des comptes !

Esta contribución propone reflexionar sobre la práctica de las cámaras de cuentas medievales a partir de la práctica contemporánea del Tribunal de Cuentas de Francia, en los controles, el procedimiento y la estructura de las cuentas. Los controles, hoy en día, son esencialmente formales pero se centran más en un objetivo. No se trata tanto de averiguar irregularidades como de llegar a una seguridad razonable en las cuentas. El procedimiento revela la permanencia de tres grandes principios desde el origen de las cámaras de cuentas : el carácter jurisdiccional, la anualidad en la rendición de cuentas y la responsabilidad personal del encargado de manejar fondos. Este último principio, sin embargo, empieza a parecer anacrónico dentro de la estructura contable actual, que heredó distinciones esenciales establecidas progresivamente desde la contabilidad sumaria de la Edad Media. En cambio, ¡el primero de los tres principios sigue siendo un motor de evolución del Tribunal de Cuentas en 2011 !

Dieser Beitrag hat zum Ziel, die Praxis der mittelalterlichen Rechnungskammern mit Hilfe der heutigen Praxis des Rechnungshofs zu untersuchen: Es geht dabei um die Kontrollen, die Verfahren und die Rechnungsstruktur. Die Kontrollen sind hauptsächlich formell und haben als vorrangiges Ziel sicherzustellen, dass die Rechnungen korrekt ausgestellt wurden. Drei Grundprinzipien dominieren seit dem Anfang der Rechnungskammer: die Überprüfung der rechtlichen Merkmale, der jährliche Rhythmus der ausgestellten Rechnungen und die persönliche Verantwortung des Schreibers. Das letzte Prinzip ist heute relativ unzeitgemäß, das erste dafür immer wichtiger für die Entwicklung des Rechnungshofes im Jahre 2011.

INDEX

Keywords : Accounting, Middle Ages

Schlüsselwörter : Buchführung, Kontrolle, Mittelalter.

Palabras claves : contabilidad, control, Edad Media

Mots-clés : Comptabilité, contrôle, Moyen Âge

AUTEURS

PIERRE JAILLARD

Cour des comptes - pierre@jaillard.net

AUDE WIRTH-JAILLARD

Université catholique de Louvain - aude.wirth@gmail.com