

## GUIDE DES BONNES PRATIQUES N°18

**La Qualité Comptable**  
au service d'une gestion performante  
des collectivités locales

Grand partenaire

**sage**

Cette 18ème publication est particulière et marque une date pour l'Académie puisqu'elle concrétise la volonté et les efforts du conseil régional de l'ordre des experts-comptables de Rhône-Alpes. En effet, bien que le sujet soit particulièrement intéressant il consacre les travaux d'un groupe de travail régional qui s'est attaqué à une problématique locale : la qualité comptable au sein des collectivités locales. Conseil régional de l'Ordre qui souhaite s'investir dans l'Académie nationale au travers d'une recherche technique.

Le sujet est particulièrement bien venu car il touche à une problématique publique et sera donc susceptible d'intéresser un bon nombre d'élus locaux.

En effet, ce guide présente les différentes étapes de la gestion et de la gouvernance locales permettant aussi d'appréhender au mieux la réforme de l'organisation territoriale de l'Etat. Il propose également des recommandations, permettant par exemple : l'amélioration de l'information financière, l'élaboration d'un compte financier unique, l'amélioration du contrôle interne, l'agrégation des comptes, la certification des comptes des collectivités territoriales.

Je salue chaleureusement les membres du groupe et du comité de pilotage, plus particulièrement Emmanuel Goutagny président de l'Ordre des experts-comptables région Rhône-Alpes, Hervé Ellul, président du groupe de travail et Serge Bottoli chargé de mission Académie dans la région Rhône-Alpes, ainsi que tous ceux qui ont contribué à la réalisation de cet ouvrage.



William NAHUM  
Président fondateur de l'Académie



Comme chaque année, la Cour des Comptes vient de publier son rapport annuel et la presse fait ses choux gras de certaines des remarques formulées à l'encontre de certaines collectivités locales.

Faut-il pour autant mettre au banc des accusés l'ensemble des collectivités territoriales qui ont vu leur périmètre de responsabilités augmenter régulièrement depuis les premières lois de décentralisation en 1982, sans que, pour autant, leurs ressources augmentent proportionnellement ?

Même si des progrès restent à faire, et ce guide, riche de contributions de grande qualité, donne des pistes de réflexion fort intéressantes dans l'idée d'une amélioration de la gestion locale, il n'en demeure pas moins que les collectivités ont déjà intégré la culture du résultat et mettent peu à peu en place les outils nécessaires à l'évaluation de leur gestion.

En amont de la mise en place par certaines collectivités d'une démarche interne allant dans le sens d'une gestion orientée vers les résultats, se pose néanmoins la question des outils informatiques indispensables à la traduction pratique de ces louables objectifs.

C'est déjà à ce niveau que de grands progrès restent à faire, car dans les collectivités locales comme dans de nombreuses entreprises privées, l'information peut exister sans pour autant qu'elle soit facilement accessible faute d'outils de restitution ou du fait qu'elle est éparpillée dans des états divers et variés qui permettent d'obtenir difficilement une vue synthétique.

Au titre de ses missions d'éditeur présent depuis plus de 20 ans sur le marché de la gestion de la dette et de la gestion du patrimoine des collectivités locales, Sage, comme les autres acteurs de ce marché, se doit donc de proposer des outils permettant de mettre en lumière les progrès opérés à tous les niveaux de la gestion des collectivités. A titre d'exemple, Sage introduit aujourd'hui au sein de son offre de gestion des financements un portail dans lequel figure la cartographie des risques liés à la dette de la collectivité, telle que préconisée par la Charte Gissler... un bon début après la grave crise financière qui a affecté durement certaines collectivités !

Cela n'est qu'un exemple de ce qui peut être fait, et n'est qu'un complément indispensable aux travaux que peuvent mener conjointement directions financières, contrôleurs de gestion, experts-comptables et commissaires aux comptes.



Françoise FARAG  
Directeur des Activités Collectivités  
Et Immobilier  
Sage





Suppression de la taxe professionnelle, réforme territoriale, achèvement de la carte intercommunale, réforme de l'organisation territoriale de l'Etat... les collectivités locales sont actuellement confrontées à de nombreux changements d'ordre institutionnels et financiers.

Ces réformes de la gouvernance locale et de redéfinition des ressources préfigurent l'avenir de nos institutions, plus spécialisées, moins enchevêtrées et la consécration du principe de subsidiarité si souvent invoqué mais encore trop rarement constaté.

Ce mouvement laisse pour l'instant de côté les importantes questions de transcription comptable des risques et d'évaluation des moyens mis en œuvre pour les limiter que la crise financière et bancaire a révélés au grand jour.

La nécessité d'amélioration des performances de gestion a déjà prévalu lors de l'instauration de la LOLF pour l'Etat et de l'introduction de la tarification à l'activité pour le financement de l'hôpital.

Cette amélioration de la performance des collectivités, déjà au cœur des préoccupations de nombreux élus, sera sans doute le moteur de la prochaine réforme d'ampleur de la gestion locale. L'adaptation des normes pour une transparence accrue, la mise en place de démarches de contrôle de gestion et l'assignation d'objectifs quantifiables et mesurés aux politiques publiques pourra en être la colonne vertébrale.

Dans cet esprit, cette présente contribution vise à apporter à nos élus les germes d'une réflexion sur l'avenir des relations entre les services de l'Etat, les collectivités locales et les organismes de contrôle financier au service de la performance et de l'optimisation de la dépense publique.



Hervé ELLUL,  
Président du groupe de travail



EDITO	6
LES MEMBRES DU COMITE DE PILOTAGE - LES MEMBRES DU GROUPE DE TRAVAIL CHARGE DE LA REDACTION	8
<b>1. LA QUALITE COMPTABLE : DEFINITION, ENJEUX ET OUTILS</b>	<b>9</b>
1.1. DEFINITION ET ENJEUX DE LA QUALITE COMPTABLE	9
1.1.1. Définition et appareil normatif	12
1.1.2. Les enjeux essentiels	15
1.2. LES OUTILS ACTUELS POUR AMELIORER LA QUALITE COMPTABLE	15
1.2.1. Les documents préparatoires, et les outils et techniques de mesure et de suivi	19
1.2.2. La démarche de contrôle interne ou la maîtrise de la gestion de l'entité par la gouvernance	16
<b>2. LE CONTROLE INTERNE POUR LA GESTION DE LA PERFORMANCE ET LA DEMARCHE DE CERTIFICATION</b>	<b>22</b>
2.1. LA PRISE EN COMPTE DE L'IMPACT DES RISQUES	22
2.2. LA VALORISATION DE L'ACTIF	22
2.3. LA PRESENTATION DOUBLE DES COMPTES : NECESSAIRE OU SUPERFLUE ? VERS UNE PRESENTATION UNIQUE	23
2.4. LA MISE EN PLACE D'UNE DEMARCHE DE CERTIFICATION DES COMPTES	25
2.4.1. Les démarches inspirées de celles du secteur privé (mise en place dans les EPN)	25
2.4.2. Les particularités de la certification au niveau de l'Etat	28
<b>3. L'UTILISATION DE LA COMPTABILITE POUR AMELIORER LA PERFORMANCE DE GESTION</b>	<b>30</b>
3.1. L'APPRECIATION DE LA PERFORMANCE FINANCIERE	30
3.1.1. La performance : l'utilité et l'efficacité de la dépense	30
3.1.2. La qualité comptable : éléments essentiels d'une analyse financière fiable	30
3.2. LE CONTROLE DE GESTION	31
3.2.1. Définitions	31
3.2.2. Mise en œuvre du contrôle de gestion	31
3.2.3. Difficultés pour un contrôle de gestion efficace	32
3.2.4. La comptabilité fonctionnelle	32
3.2.5. La comptabilité analytique	32
3.2.6. Réflexion sur la comptabilité par objectif	32
3.3. LA PROGRAMMATION TECHNIQUE ET FINANCIERE	33
3.3.1. Gestion du patrimoine (connaissance des coûts de maintien du patrimoine)	33
3.3.2. Réflexion sur le patrimoine utile	33
3.3.3. Mise en évidence des risques patrimoniaux (problèmes de sécurité, de dérapage des coûts d'entretien)	33
<b>4. RECOMMANDATIONS DU GROUPE DE TRAVAIL</b>	<b>34</b>
4.1. L'ADAPTATION DES REFERENTIELS COMPTABLES ET BUDGETAIRES POUR UNE MEILLEURE INFORMATION FINANCIERE	34
4.1.1. Proposition n°1 : L'amélioration de l'information financière au moment de la préparation du budget	34
4.1.2. Proposition n°2 : L'élaboration d'un compte financier unique	34
4.1.3. Proposition n°3 : L'amortissement dans les comptes des collectivités territoriales	35
4.1.4. Proposition n°4 : Le système des provisions	35
4.1.5. Proposition n°5 : La consolidation des comptes	36
4.1.6. Proposition n°6 : L'agrégation des comptes	36
4.1.7. Proposition n°7 : L'amélioration en termes de comptabilité fonctionnelle	36
4.2. L'ELABORATION DES COMPTES ET LEUR CERTIFICATION	36
4.2.1. Proposition n°8 : Maintien de la répartition des tâches lors de la tenue des comptes	36
4.2.2. Proposition n°9 : Améliorer la démarche de contrôle interne	36
4.2.3. Proposition n°10 : La bonne utilisation de l'IASOCL et sa mise sous tension avec la qualité comptable	38
4.2.4. Proposition n°11 : La certification des comptes des collectivités locales	38
4.3. PROPOSITION D'UNE DEMARCHE DE CONTROLE DE GESTION APPLICABLE AUX COLLECTIVITES LOCALES	39
4.3.1. Proposition n°12 : Proposition d'une démarche de contrôle de gestion	39
<b>5. ANNEXES</b>	<b>40</b>



# Composition du groupe de travail

## Les membres du comité de pilotage

- Monsieur Rachel **BECK**,  
Sage,  
rachel.beck@sage.com
- Monsieur Daniel **BLANES**  
Secrétaire Général du Conseil Régional de l'Ordre,  
d.blanes@oecra.fr
- Monsieur Serge **BOTTOLI**  
Chargé de mission Académie,  
sbottoli@abscisse-consult.fr
- Monsieur François **CAMPERGUE**  
Caisse d'Epargne RA - Président du Comité Local des Banques,  
francois.campergue@cera.caisse-epargne.fr
- Madame Martine **COLLONGE**  
Déléguée Régionale EURONEXT,  
m.collonge@euronext.com
- Monsieur Olivier De **MARIGNAN**  
Représentant du Comité Régional des Banques  
c/o Banque Populaire,  
olivier.demarignan@bp2l.banquepopulaire.fr
- Monsieur Marcel **DERUY**  
Lyon Place Financière et Tertiaire,  
LPFT@lyon-finance.org
- Monsieur Emmanuel **GOUTAGNY**  
Président du Conseil Régional de l'Ordre,  
egoutagny@cogeparc.com
- Monsieur Philippe **HOUOT**  
Faculté Lyon 2 – Département Finance,  
philippe.houot@univ-lyon2.fr
- Monsieur Thierry **LUTHI**  
Président de la DFCG Groupe Rhône Loire, Groupe CEGID,  
tluthi@cegid.fr
- Madame Dominique **MALEGAT-MELY**  
Présidente de la Chambre Régionale des Comptes  
du Nord Pas de Calais,  
dmalegatmely@npdc.ccomptes.fr
- Monsieur Jean-François **MALLEN**  
Président Compagnie Régionale des Commissaires  
aux Comptes de Lyon,  
jfmallen@audit-europe.com
- Monsieur Michel-Pierre **PRAT**  
Président de la Chambre Régionale des Comptes Rhône-Alpes,  
mprat@ra.ccomptes.fr
- Monsieur Patrick **LIEVREMONT**  
Directeur des Services Fiscaux du Rhône par Intérim,  
patrick.lievremont@dgfip.finances.gouv.fr
- Monsieur Bernard **MONCERE**  
Directeur de la Direction Régionale des Finances Publiques,  
bernard.moncere@dgfip.finances.gouv.fr



## Les membres du groupe de travail chargé de la rédaction

- Monsieur Patrick **BARBASTE**  
Magistrat à la Chambre Régionale des Comptes Rhône-Alpes,  
pbarbaste@ra.ccomptes.fr
- Monsieur Philippe **BAU**  
Expert-comptable associé Cabinet BAU-CHEVALLIER,  
philippe.bau@bau-chevallier.com
- Monsieur Geoffroy **CACHAT**  
Chargé de la rédaction,  
geoffroy.cachat@sa-ecs.com
- Madame Nathalie **DESHAYES**  
Directrice Département Secteur Public Local Trésorerie Générale,  
nathalie.deshayes@dgfip.finances.gouv.fr
- Monsieur Hervé **ELLUL**  
Expert-Comptable associé Groupe ACTICONSEIL,  
h.ellul@acticonseil.com
- Monsieur Alain **GAUTIER**  
Trésorier principal Agence de Lyon Part-Dieu,  
alain.gautier1@dgfip.finances.gouv.fr
- Monsieur Mickaël **MARTIN**  
Consultant associé Groupe ACTICONSEIL,  
m.martin@acticonseil.com
- Monsieur Laurent **MAZIERE**  
Directeur Général Adjoint en charge des finances  
Conseil Général du Rhône,  
laurent.maziere@rhone.fr
- Monsieur Alexandre **RINGUET**  
Groupe Markem Imaje,  
aringuet@markem-imaje.com



# 1. La qualité comptable : définition, enjeux et outils

## 1.1. Définition et enjeux de la qualité comptable

La qualité comptable est fortement encadrée par un appareil normatif large, allant de règles supra nationales à des règles professionnelles. Elles s'articulent de façon complexe, et ont subi des évolutions récentes. De même, cette qualité comptable est au cœur d'enjeux essentiels.

### 1.1.1. Définition et appareil normatif

#### 1.1.1.1. Définition :

La qualité comptable issue de l'application de l'ensemble des normes internationales et nationales converge vers un idéal de comptabilité modèle. Celui-ci serait transposable au gré du type d'organisation en cause : publique ou privée, à but lucratif ou sans but lucratif.

Il s'agit de la formalisation et de la mise en œuvre de l'ensemble des normes et principes comptables applicables, tendant vers une présentation des comptes.

#### 1.1.1.2. Le cadre normatif de référence : recensement des normes

Les normes comptables sont d'origines et de natures diverses, et parfois doivent se chevaucher. L'appareil normatif repose sur un triple corpus : au niveau international avec les normes IPSAS inspirées des normes IAS de l'IASB, au niveau européen avec leur adaptation et les exigences issues notamment du Traité de Maastricht, et au niveau français transposant les directives européennes.

Au niveau international, l'édiction des normes étant effectuée par des organismes non gouvernementaux, son caractère contraignant n'existe qu'au moment où ces normes sont intégrées dans le droit positif des Etats. Pour la France, le cheminement passe par l'intégration des normes internationales dans le système juridique européen, entraînant par la suite transposition en droit français.

#### *o Les instructions pour les comptes des collectivités locales :*

Il s'agit principalement des instructions comptables renouvelées, s'inspirant du Plan Comptable Général de 1982 puis 1999.

Le secteur public local, tant les collectivités que leurs établissements, est presque totalement couvert par ces instructions :

- Les communes suivent la M14 modernisée depuis le 1er janvier 2006
- Les départements suivent la M52 depuis le 1er janvier 2004
- Les régions suivent la M71, en expérimentation depuis le 1er janvier 2005.

#### *o Les instructions pour les comptes de l'Etat et la LOLF :*

La gestion moderne des deniers publics tend à une responsabilisation croissante des gestionnaires publics, et marque le passage d'une logique de moyens à une logique de performance, en analysant l'impact socio-économique des dépenses et des recettes budgétaires. La LOLF impose désormais aux comptes de l'Etat de respecter les principes comptables classiques : être réguliers et sincères, donner une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'Etat. La LOLF vise à mieux appréhender la situation financière et patrimoniale de l'Etat, et à améliorer l'information du Parlement sur les coûts effectifs des actions menées, au-delà de la limite d'un exercice budgétaire. Par exemple, des projets annuels de performance sont établis pour chaque programme, précisant les objectifs, les actions associées, les coûts, les résultats obtenus et ceux attendus pour les années à venir. Aussi, des indicateurs de performance seront définis pour chaque programme, afin de mieux en suivre la réalisation et mieux contrôler les dépenses affectées. Elle favorise la responsabilisation des acteurs publics, en cohérence avec la logique de performance prônée.

Une des principales critiques venant à l'encontre de la présentation des comptes de l'Etat avant l'édiction de la LOLF était le manque de réalisme de la situation financière et patrimoniale de celui-ci.

Avec l'application de la LOLF à partir de 2006, une vraie comptabilité patrimoniale est mise en place et en principe dans chaque ministère. Elle suppose évidemment un gros effort de construction pour le bilan d'ouverture. Les instructions comptables, qui doivent suivre les normes comptables de l'Etat, s'affairent également à apporter les réponses souhaitées.

Pour les collectivités territoriales, plus que la LOLF, l'instruction comptable M14, notamment, instaure une gestion par destination et

par nature, toujours dans l'optique d'amélioration de la performance financière. Elle préconise le recours à la comptabilisation en valeur historique des éléments patrimoniaux en accord avec les principes comptables français, par opposition à la valeur du marché retenue par les normes internationales IFRS dans le secteur privé. Or, une comptabilisation en valeur historique s'éloigne de la valeur actuelle des éléments composant le patrimoine, et il est ainsi plus difficile d'apprécier exactement la valeur patrimoniale des collectivités.

De plus, pour la doctrine, il est connu que le bilan dressé par le receveur municipal, lorsqu'il établit son compte de gestion, n'est pas exhaustif notamment concernant le patrimoine des collectivités locales et n'est d'ailleurs pas censé procéder à l'inventaire physique. L'établissement d'un bilan complet ressort de la responsabilité de l'ordonnateur, ce dernier devant l'insérer dans le compte administratif qu'il établit chaque année. Le comptable aurait ainsi un rôle de contrôle de l'information quant au patrimoine.

L'extension de la LOLF aux collectivités n'est pas toutefois une nécessité, dans la mesure où celles-ci sont considérées souvent comme étant plus en avance que l'État dans sa gestion. Cependant, il est nécessaire que l'esprit de la LOLF soit présent dans chacune des collectivités, notamment pour le lien organique entre résultats et enveloppes de crédits, la maîtrise des crédits par le responsable opérationnel, ou encore l'amélioration de la qualité des comptes pour optimiser la mesurabilité de la performance de la gestion.

La transcription des améliorations de la LOLF au niveau des collectivités est partiellement réalisée dans les instructions comptables propres aux catégories de collectivités, à savoir :

Pour les communes, la M14 cherche notamment à améliorer l'information budgétaire et financière, en particulier sur la situation patrimoniale. Simplifiée pour les communes de moins de 3 500 habitants, elle s'inspire en grande partie de l'architecture et des conventions du plan comptable général utilisé par les entreprises. Ainsi, elle reprend les mêmes classes de comptes pour le compte de résultat, le bilan et le hors bilan. Elle peut ainsi fournir des éléments d'appréciation sur le patrimoine communal et faciliter l'analyse de la situation financière (niveau d'endettement, autofinancement, etc.). Dans les communes de plus de 3 500 habitants, la M14 met en place une nomenclature fonctionnelle, permettant de reclasser les recettes et les dépenses selon les politiques conduites par la commune (enseignement, culture, action économique, administration générale,

etc). Le vote du budget peut également s'effectuer par fonction, mais seulement pour les communes de 10 000 habitants et plus. Enfin, l'ordonnance du 26 août 2005 relative à la simplification et à l'amélioration des règles budgétaires et comptables applicables aux collectivités territoriales a modifié l'instruction M14 : la pluri-annualité est renforcée et le régime des provisions réformé.

Pour les départements, l'instruction M52 adapte la comptabilité à l'environnement juridique (décentralisation, réformes législatives diverses) et recherche l'homogénéité la plus grande possible avec celle des autres collectivités. Appliquée depuis le 1er janvier 2004, elle renforce également la comptabilité patrimoniale (principes d'amortissement hors voirie ; comptabilité d'exercice). La nomenclature fonctionnelle retrace les spécificités des politiques départementales, notamment en matière sociale (revenu minimum d'insertion, allocation personnalisée à l'autonomie, prévention médico-sociale) ou pour les subventions versées aux autres collectivités pour la construction d'équipements publics. La M52 permet de provisionner des risques, de constituer des réserves et donne un support comptable à la gestion active de la dette.

Pour les régions, l'instruction provisoire M71 vise également à améliorer la patrimonialité de leurs comptes.

#### *o Le plan comptable général 99-03 :*

Il est la source d'inspiration des instructions comptables et de leurs évolutions depuis sa parution.

#### *o Les IPSAS et leur lien avec les IAS/IFRS :*

Les IPSAS sont destinées à s'appliquer aux états financiers à usage général de toutes les entités du secteur public. Les entités du secteur public comprennent des gouvernements nationaux, les collectivités locales et leurs composantes. Il s'agit de 21 normes relatives à la comptabilité d'exercice.

Les IPSAS relatives à la méthode de la comptabilité d'exercice se fondent sur les normes internationales d'information financière (IFRS) publiées par l'IASB, lorsque les dispositions de ces normes sont applicables au secteur public. Elles traitent également des questions d'information financière spécifiques au secteur public qui ne sont pas traitées dans les IFRS.

Il s'agit d'une véritable évolution, encore plus importante que celle des normes IFRS pour les entreprises, puisque désormais les entités

publiques devront être gérées comme des « entreprises », avec une comptabilité d'exercice, c'est-à-dire comptabilité d'engagement (en droits constatés), de patrimoine et en partie double.

Ce sont réellement, avec les normes IPSAS, les principes et les méthodes de base de la comptabilité d'entreprise qui s'introduisent dans la comptabilité de l'État et de ses collectivités. Le principe de la comptabilité d'exercice d'abord, qui se superpose à la comptabilité budgétaire de trésorerie, le principe du patrimoine, qui veut que les immobilisations soient enregistrées à l'actif du bilan et amorties chaque année. Le principe de prudence, qui impose que l'on comptabilise des provisions, même pour les retraites à venir des fonctionnaires. Et surtout l'obligation de présenter des états financiers, au nombre de cinq : un bilan (ou état de la situation financière), un compte de résultat (appelé état de la performance financière), mais aussi un tableau des flux de trésorerie, un tableau de variation de la situation nette et des notes (ou annexes).

La Comptabilité Publique est normalement calquée sur la Comptabilité Générale, par l'intermédiaire des principes généraux de comptabilité. Cependant, il existe des discordances sur différents points, notamment au sein même des instructions comptables publiques. Ces discordances entre Comptabilité Générale et Comptabilité Publique se résorbent sous l'influence prégnante de l'appareil normatif européen et international.

Subsistent toutefois quelques discordances entre instructions relatives au secteur local et entre ces instructions et les autres normes.

#### *o Prise en compte « particulière » de l'évaluation des risques par la comptabilité publique*

- amortissements des seules immobilisations renouvelables et des immeubles de rapport
- règles de provisionnement spécifiques

#### *o Différences dans la comptabilisation des actifs avec les IFRS notion de juste valeur*

La plupart des collectivités locales sont assez éloignées des problèmes de mise en place des IFRS à l'instar des entreprises cotées sur un marché financier et qui, elles, ont l'obligation de s'y référer. Ces normes internationales proposent une nouvelle appréhension de

l'information financière et comptable.

Les principales normes qui pourraient concerner les collectivités locales seraient :

- Immobilisations corporelles : IAS 16
- Immeubles de placement : IAS 40
- Autres constructions, autres immobilisations corporelles, immobilisations financières : IAS 36 : tests de dépréciation des actifs
- Immobilisations incorporelles : IAS 38
- Stocks : IAS 2
- Regroupements d'entreprises : IFRS 3
- Changements d'estimations comptables, erreurs : IAS 8
- Evénements post clôture : IAS 10

Par exemple, la norme IAS 38 définit les principes de la comptabilisation des immobilisations incorporelles :

- une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire identifiable sans substance physique. Cet actif est identifiable s'il est séparable (de l'entité) et résulte de droits contractuels ou légaux, cessibles ou séparables de l'entité
- une immobilisation est comptabilisée s'il est probable que les avantages économiques futurs attribuables à cet actif iront à l'entité et si le coût d'acquisition ou de production interne de cet actif peut être évalué de façon fiable
- une immobilisation incorporelle est amortie si sa durée d'utilité est finie (notamment par rapport aux avantages économiques futurs) ; si sa durée de vie est indéterminée, l'actif n'est pas amorti mais fait l'objet chaque année d'un test de dépréciation

Les collectivités acquièrent peu d'immobilisations incorporelles mais elles en génèrent beaucoup. Or si la comptabilisation des immobilisations incorporelles créées est reinteinte, une collectivité territoriale ne pourrait-elle pas procéder à la réévaluation de ses actifs incorporels ? Or ceux-là sont nombreux dans une collectivité locale comme par exemple les actifs générant des redevances (utilisation du domaine public, exploitation d'aménagements publics...)

La norme IFRS 3 va plus loin « regroupement d'entreprises » qui permet d'affecter l'écart de première acquisition lequel est la différence entre le prix acheté pour l'entité et le montant des fonds propres de cette entité. L'affectation proposée par la norme peut

aller assez loin : système d'information, marques, clientèle, synergies, capital humain ! A l'heure où la commission Balladur réfléchit à un nouvel aménagement du territoire, avec peut-être des scissions ou des regroupements de collectivités locales, on se prend à rêver de voir apparaître à l'actif des bilans des nouvelles collectivités, la valeur de la clientèle (du fait de son potentiel fiscal), la valeur de l'attractivité du territoire, la valeur du capital humain !

### 1.1.2. Les enjeux essentiels

Les collectivités locales sont par essence spécifiques et revêtent des caractères propres puisqu'elles sont en charge via certaines compétences du bien être de leurs administrés.

Il est donc nécessaire au préalable de dresser une typologie de leurs spécificités afin de décliner les principes qui les gouvernent.

Les collectivités locales sont souvent la structure d'emploi la plus importante de leur territoire, avec un mode de gouvernance propre : conseil municipal ou de communauté, assemblée délibérative ... Elles réalisent leurs actions au travers d'un exercice budgétaire (budget primitif et supplémentaire) et peuvent réaliser une certaine comparaison entre prévisions et réalisations avec les comptes administratifs. Les collectivités territoriales gèrent des fonds publics et se d'être doivent une certaine exemplarité en la matière. Elles possèdent majoritairement des recettes qui sont basées sur la fiscalité locale et les dotations de l'Etat dont le cycle d'évolution est relativement lent et qui doit donc être nettement anticipé. De plus en plus, ces collectivités, lieux spécifiques du « vivre ensemble » ont une responsabilité particulière en matière de développement durable et de développement des territoires, et qu'il est nécessaire d'envisager en concertation avec d'autres territoires et d'autres espaces de gestion politique, afin de répondre de manière efficiente aux attentes des citoyens qui vivent sur le territoire.

La collectivité territoriale doit donc savoir s'adapter à des événements exogènes et conjoncturels, et avoir des outils capables de leur permettre de corriger leurs orientations budgétaires. De fait, il s'agit de pouvoir améliorer la capacité de réactivité et de qualité de la gestion publique.

Cette qualité doit être appréciée notamment au travers de principes qui gouvernent tant la gestion de l'Etat que celle des collectivités.

#### 1.1.2.1. L'image fidèle

L'image fidèle est l'image aussi objective que possible de la réalité de la collectivité donnée par la comptabilité générale afin qu'une personne de l'extérieur puisse en avoir une perception exacte. L'image fidèle est un test permettant de juger à travers l'application des principes comptables, du degré de signification des documents annuels vis-à-vis du lecteur.

Bien que n'étant pas définie législativement ou réglementairement au niveau français, l'image fidèle est la base élémentaire des grands principes comptables et leurs applications.

##### *o La directive 78/660/CEE du 25 juillet 1978 consolidée, article 2 :*

« Les comptes annuels doivent être établis avec clarté et en conformité avec la présente directive. Les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société » ;

##### *o La sincérité budgétaire :*

La loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001 consacre un nouveau principe budgétaire. En effet, selon l'article 32, "les lois de finance présentent de façon sincère l'ensemble des ressources et des charges de l'État". Ce principe de sincérité budgétaire, inspiré du droit comptable privé, implique l'exhaustivité, la cohérence et l'exactitude des informations financières fournies par l'État. Toutefois, son application est limitée par la nature prévisionnelle de la loi de finance (le dernier alinéa de l'article 32 prévoit que : "leur sincérité s'apprécie compte tenu des informations disponibles et des prévisions qui peuvent raisonnablement en découler").

##### *o La consolidation des comptes (jusqu'où ? double présentation ?) :*

En matière de consolidation des comptes locaux, il n'existe à ce jour qu'une seule obligation formulée par le code général des collectivités territoriales. Celui-ci astreint d'effectuer la somme des résultats des différents budgets annexes avec le résultat prévisionnel inscrit au budget principal de la collectivité.

Ces dispositions imposent en outre aux collectivités les plus importantes (collectivités de plus de 3.500 habitants) d'annexer à leur budget des informations comptables et financières relatives à leurs principaux satellites et partenaires. Ce regroupement

d'informations ne constitue pas cependant une véritable consolidation comptable, comme les entreprises la pratiquent.

Une majorité des collectivités locales ont des budgets annexes, notamment les EPCI. Une absence de consolidation nuit voire empêche une appréciation de la surface financière globale des collectivités locales. Par ailleurs, cela rend extrêmement difficile la comparaison des collectivités entre elles, notamment pour le simple établissement et la lecture des ratios financiers.

### 1.1.2.2. L'évaluation des risques

L'absence d'évaluation des risques dans les collectivités est actuellement l'un des freins principaux à l'obtention d'une qualité comptable suffisante. Les risques sont en effet plutôt mal retraduits dans les comptes des collectivités territoriales tant pour leur propre gestion que pour la gestion déléguée notamment en matière de services publics.

Le portefeuille des risques gérés par les organisations publiques couvre notamment les aspects suivants :

- risques découlant de l'environnement réglementaire et liés au non respect des instructions budgétaires ;
- risques découlant de la défaillance des services dans les processus opérationnels et de support ;
- risques liés à la commande publique ;
- risques liés à la maîtrise des participations, opérateurs, et à la gestion déléguée : délégués de service public, coût/qualité du service, absence de plan de patrimoine ;
- risques découlant d'une gouvernance publique de la politique et du droit insuffisante : déficit démocratique, absence de concertation ou de système d'écoute des attentes des citoyens/usagers ;
- risques de fraude interne et externe ;
- risques relatifs à la défaillance des services dans la gestion patrimoniale des actifs.
- risques liés à la sécurité des personnes ;
- risques globaux/environnementaux : catastrophes naturelles, sinistres, accidents...

D'une manière générale, certains risques peuvent être créés par :

- une mauvaise vision politique par rapport aux enjeux (développement du territoire en cohérence avec les territoires contigus

ou englobants, mauvaise appréhension du développement durable, de l'urbanisme...

- les décalages entre « vision politique » et « décisions politiques », plan de mandat déficient, mauvaise hiérarchisation des projets, mauvaise appréhension de la juste qualité
- les décalages entre « décision politique » et « mise en œuvre », plan d'action déficient, erreurs de programmation annuelle, mauvais phasage du calendrier opérationnel avec le calendrier politique

Ce qui importe au sens large est l'information financière retracée dans l'ensemble des éléments comptables mis à disposition de la décision politique, afin que l'utilisation des deniers publics soit plus efficace, plus sûre. Cette information financière ne peut s'obtenir que grâce à une amélioration encore plus importante de la qualité comptable issue de la sphère privée qui intègre véritablement cette culture de prise en compte des risques potentiels de toute nature qu'ils soient.

### 1.1.2.3. La transparence et la démocratie financière

L'évaluation des politiques publiques est rendue nécessaire (article 15 de la Déclaration des droits de l'homme et des citoyens : « La Société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration »).

Pierre Joxe, ancien premier Président de la Cour des Comptes, énonçait ainsi ce besoin d'évaluation : « Les citoyens peuvent-ils se passer d'une information qui leur permette d'apprécier, de façon éclairée, l'efficacité de la dépense publique et juger de l'accomplissement par les services publics de leurs missions ? ».

Compte tenu de l'évolution de la gestion des collectivités publiques et de la gestion de la chose publique en général, le besoin d'information se fait ressentir tant au niveau des élus que des citoyens, qu'auprès des tiers.

Cependant, il est parfois difficile d'identifier les coûts des compétences exercées par les collectivités se superposant, et la valorisation de mises à disposition, qui constituent autant de limites à une présentation transparente.

Néanmoins, force est de constater que des progrès ont été effectués pour rendre accessible l'information budgétaire. La loi dite ATR du 6 février 1992 avait déjà notamment visé à « garantir la démocratie



locale et favoriser la modernisation du service public, dans le respect de la libre administration ». En substance, en matière de finances locales, elle favorise notamment l'amélioration de la transparence financière à l'égard du citoyen. Pour Christine Kloeckner, elle a permis de placer le citoyen comme une valeur à ne pas négliger dans la nouvelle « gouvernabilité » locale, et a fait que le citoyen prenne une nouvelle place dans le développement de la démocratie locale, notamment par une certaine « pression en faveur de la maîtrise des dépenses publiques pour accroître l'efficacité et l'économie des moyens. »

La transparence vis-à-vis des citoyens a été améliorée par l'apport de la nomenclature comptable M14. Les anciennes nomenclatures M11 et M12 présentaient trois problèmes identifiables :

- Absence de traduction en temps réel de la situation financière de la commune car les opérations n'étaient pas saisies lors de leur survenance juridique mais seulement au moment de leur prise en charge comptable
- Inexistence de la valorisation et de l'évolution du patrimoine communal, la pratique a toutefois été améliorée avec la mise en place de la M14. Cependant, cette réforme n'est pas totalement aboutie, compte tenu de l'ignorance par cet ancien système du concept de « charges calculées ».
- Impossibilité d'établir le coût des missions qui incombait aux élus.

La nomenclature comptable M14 a instauré un système d'information comptable croisé : à savoir, par nature et par fonctions. De fait, cette présentation conduit à un commencement de comptabilité analytique axée sur le coût des services publics d'une commune. Notamment, la subdivision en rubriques de 10 fonctions permet d'identifier la pertinence des dépenses et améliore ainsi la lisibilité de l'information politique et économique locale. En outre, celle-ci se trouve renforcée par la mise en œuvre d'une certaine comptabilité patrimoniale, dont l'absence auparavant empêchait l'obtention d'une qualité suffisante pour la prévision.

Enfin, la M14 procède à la mise en évidence explicite du résultat de l'exercice, calculé désormais à partir de la différence entre les seuls produits et charges de l'exercice, dans le compte administratif de la section de fonctionnement.

Le principe comptable d'indépendance des exercices se trouve lui renforcé par la comptabilité d'engagement, bien que son

implication avec la gestion pluriannuelle présente quelques complications.

L'information financière devait être néanmoins améliorée, et visait une meilleure lisibilité pour le citoyen, augmentant sa capacité à procéder à une lecture analytique et critique du budget et de son exécution, ayant pour corollaire final et indirect une démocratie financière plus transparente.

Or, malgré la mise en œuvre de cette réforme comptable, le système n'est pas parfait et une amélioration est encore réalisable.

#### 1.1.2.4. La performance et la réactivité

La performance est généralement la capacité à atteindre des objectifs préalablement fixés, exprimés en termes d'efficacité socio-économique, de qualité de service ou d'efficacité de gestion. La démarche de performance, ou son pilotage, serait un dispositif ayant pour objectif d'améliorer l'efficacité de la dépense publique en orientant cette gestion vers l'atteinte de résultats avec des moyens prédéterminés.

Suivant cette logique, le but serait ainsi de passer d'une culture de moyens à une culture de résultats, résultats concrets pouvant être obtenus par ces dispositifs.

La mesure de la performance passe de façon coutumière par des indicateurs, qui tendent à rapprocher contrôle de gestion et évaluation. Il en existe trois principaux :

- L'économie, à savoir, le fait d'utiliser les ressources disponibles au meilleur prix par rapport aux frais engagés.
- L'efficacité, à savoir, le rapport entre les résultats obtenus et les objectifs fixés (niveau de qualité).
- L'efficacité, à savoir, le rapport entre les résultats obtenus et le niveau de ressources mises sous tension pour les atteindre.

Comme la direction d'une entreprise privée, les collectivités doivent agir de manière concomitante sur l'orientation de la gestion vers des résultats prédéfinis, la réalisation d'études permettant d'identifier les leviers potentiels d'améliorations, la modification de certaines méthodes de travail, la poursuite constante du dialogue et de la formation. Tout comme une direction se soucie de ses employés afin qu'ils s'approprient les enjeux de la mise en œuvre, celle des collectivités doit parvenir à mobiliser ses ressources humaines

internes et les citoyens autour de la mise en pratique d'une politique publique. L'interne est à privilégier afin d'offrir la réactivité la plus grande, mais il ne faut jamais négliger d'écouter l'extérieur.

La gestion de la performance semble être essentielle au bon fonctionnement des collectivités pour des raisons tenant tant à la lisibilité interne et externe des politiques menées, parce qu'elle impacte la réactivité des collectivités :

- Des résultats non mesurés ne peuvent indiquer distinctement les réussites et les échecs : pourtant, il est impossible de valoriser et diffuser les réussites, ou estimer et corriger correctement les échecs.
- Des résultats démontrables permettent d'emporter plus facilement l'adhésion des citoyens.

Le suivi comptable de la performance offre l'avantage d'obtenir une meilleure efficacité par le contrôle, et l'analyse de potentielles économies d'échelle. Il favorise aussi l'établissement de comparaisons et donc la mise à disposition aux élus et citoyens d'informations plus lisibles. De même, ce suivi au travers d'indicateurs, pouvant être réalisés périodiquement, participe à l'amélioration de la réactivité et des ajustements à réaliser en cours d'exercice dans la seule logique d'une optimisation de la performance de l'utilisation des deniers publics.

## 1.2. Les outils actuels pour améliorer la qualité comptable

### 1.2.1. Les documents préparatoires, et les outils et techniques de mesure et de suivi

#### 1.2.1.1. L'amélioration de la présentation des documents d'information financière et comptable, et de gestion

- Le budget ;
- Le compte de gestion ;
- Le compte administratif ;

Le budget des collectivités locales se présente sous la forme de documents nombreux et importants. Les documents sont de deux natures différentes, liées à leur localisation dans l'espace temps. Ceux qui interviennent a priori, à savoir les documents de prévision

et d'autorisation donc les documents budgétaires au sens strict du terme ; et ceux qui interviennent a posteriori, à savoir les documents de constat qui sont les documents comptables.

### ■ Les documents de prévision et d'autorisation

Il est important de distinguer le document de base qui est le budget primitif, des documents ultérieurs, pouvant être composés du budget supplémentaire et/ou de décisions modificatives.

#### o *Le budget primitif*

Il remplit une double fonction : d'une part, celle de prévoir des recettes et des dépenses, et d'autre part celle d'autoriser des recettes et dépenses. Prévoyant les recettes et les dépenses, cet acte doit donc nécessairement intervenir avant l'exercice financier auquel il s'applique. Mais ce formalisme est très souvent théorique, et la réalité veut qu'il n'intervienne qu'avant le 31 mars. Autorisant les dépenses, celles-ci doivent, sauf exceptions, n'être réalisées que si inscrites et dans la limite fixée au budget.

Le budget primitif comporte plusieurs documents :

- Le budget principal, toujours divisé en deux sections ; d'une part, la section de fonctionnement et d'autre part la section d'investissement.
- Les budgets annexes qui retracent pour l'essentiel les opérations des services publics locaux à caractère industriel et commercial non dotés de la personnalité juridique. Certains services publics administratifs doivent faire l'objet de budgets annexes. De même, les établissements publics qui disposent de la personnalité juridique disposent de leur propre budget, qui s'appelle budget autonome.
- Les états annexes : ils permettent de compléter l'information des élus et des tiers par la production de plusieurs états portant notamment sur des éléments particuliers de nature diverse tels que la présentation croisée par fonction (en cas de vote par nature), l'état de la dette, les engagements hors bilan, l'état du personnel, la liste des organismes dans lesquels la collectivité a pris un engagement financier...

#### o *Le budget supplémentaire*

Il s'agit d'un acte d'ajustement pour éventuellement corriger en cours d'année les prévisions du budget primitif. Il s'agit également d'un

acte de report afin de permettre l'intégration des résultats dégagés par le compte administratif de l'exercice N-1, si celui-ci n'a pas pu être repris au budget primitif. Structurellement, le budget supplémentaire est une réplique du budget primitif.

#### *o Les décisions modificatives*

Elles remplissent le même rôle que le budget supplémentaire, à savoir ajuster la prévision aux réalités. En revanche, elles ne peuvent servir de fonction de report. Elles peuvent intervenir éventuellement dans un délai limité à vingt et un jours suivant la fin de l'exercice budgétaire en vue « d'apporter au budget les modifications permettant d'ajuster les crédits de la section de fonctionnement pour régler les dépenses engagées avant le 31 décembre et inscrire les crédits nécessaires à la réalisation des opérations d'ordre de chacune des deux sections. » (Article L. 1612-11 du CGCT).

#### **■ Les documents comptables**

Ces documents de constat ne sont pas identiques selon qu'ils proviennent de l'Ordonnateur ou du Comptable.

L'ordonnateur rend compte annuellement des opérations budgétaires qu'il a exécutées.

A la clôture de l'exercice budgétaire, qui intervient au 31 janvier de l'année N+1, il établit le compte administratif du budget principal ainsi que les comptes administratifs correspondant aux différents budgets annexes.

Le compte administratif :

- rapproche les prévisions ou autorisations inscrites au budget (au niveau du chapitre ou de l'article selon les dispositions arrêtées lors du vote du budget primitif) des réalisations effectives en dépenses (mandats) et en recettes (titres) ;
- présente les résultats comptables de l'exercice
- est soumis par l'ordonnateur, pour approbation, à l'assemblée délibérante qui l'arrête définitivement par un vote avant le 30 juin de l'année qui suit la clôture de l'exercice.

Avant le 1er juin de l'année qui suit la clôture de l'exercice, le comptable (trésorier) établit un compte de gestion par budget voté (budget principal et budgets annexes).

Le compte de gestion retrace les opérations budgétaires en dépenses et en recettes, selon une présentation analogue à celle du compte administratif.

Il comporte :

- une balance générale de tous les comptes tenus par le trésorier (comptes budgétaires et comptes de tiers notamment correspondant aux créanciers et débiteurs de la collectivité)
- le bilan comptable de la collectivité, qui décrit de façon synthétique l'actif et le passif de la collectivité ou de l'établissement local.

Le compte de gestion est également soumis au vote de l'assemblée délibérante qui peut constater ainsi la stricte concordance des deux documents (compte administratif et compte de gestion). Ce premier examen est suivi d'un second contrôle effectué par le juge des comptes. La reddition annuelle des comptes est une charge de fonction et une obligation d'ordre public.

Au vu des pièces justificatives, jointes en accompagnement du compte de gestion, le juge des Comptes est à même d'apprécier le respect des règles comptables et budgétaires et d'engager éventuellement la responsabilité personnelle et pécuniaire du trésorier de la collectivité.

Ce simple état descriptif indique d'ores et déjà la présence de documents comptables en nombre, produits par différentes administrations qui obéissent maintenant à des maquettes précises, notamment suite à l'instauration de la M14. Reste qu'un effort de standardisation peut encore être apporté, de même qu'un allègement en matière de volume. Ces documents sont parfois trop « riches » et redondants les uns par rapport aux autres.

#### **1.2.1.2. Les outils de travail et les instruments de mesure**

- Les Conventions de Service Comptables et Financiers (CSCF) ;
- Les apports d'Helios (sécurité, traçabilité : contrôles automatiques,...) ;
- L'IASQCL (Indice Agrégé de Suivi Qualitatif des Collectivités Locales).

##### **1.2.1.2.1. Les conventions de services comptables et financiers**

Dans le cadre de l'approfondissement de la décentralisation, la DGFIP a pris l'initiative de proposer une offre de services partenariale adaptée aux attentes des plus grandes collectivités dans le cadre de

conventions de service comptables et financiers (CSCF).

Elles ont vocation à mettre en œuvre des produits et prestations innovants toujours ajustés à leurs besoins spécifiques. Si le comptable du Trésor demeure largement partie prenante de la convention, c'est le Trésorier payeur général qui est responsable de son montage et qui veille au suivi de son exécution. A ce titre, il associe très étroitement toutes les compétences de la trésorerie générale.

La poursuite de l'objectif d'amélioration de la qualité des comptes locaux peut être déclinée spécifiquement. En effet, cette démarche ne peut aboutir sans un partenariat étroit à tous les niveaux, la comptabilité étant un domaine partagé et trouvant sa source dans les opérations initiées par l'ordonnateur.

Aussi, afin de formaliser une nouvelle étape de cette coopération permanente, la DGFIP a décidé d'inscrire dans une convention « type » les principaux axes de partenariat permettant d'améliorer la tenue des comptes locaux.

#### 1.2.1.2.2. Hélios

Hélios est le nom donné à l'application informatique de gestion comptable et financière des collectivités locales et des établissements publics locaux. Hélios remplace progressivement les applications SPL dont sont actuellement dotés les comptables du Trésor public.

Construite selon les normes et standards informatiques actuels (Internet), Hélios est une application unique, paramétrable et évolutive. Le Trésor public a fait le choix d'une application ouverte non seulement aux ordonnateurs du secteur public local, en consultation via Internet (en mode sécurisé) mais aussi aux évolutions réglementaires et organisationnelles en prenant en compte la dématérialisation des échanges d'informations avec les ordonnateurs.

Ainsi, les ordonnateurs peuvent accéder en temps réel à l'ensemble des données gérées par le comptable.

Hélios permet aussi de matérialiser l'organisation d'un poste comptable par la définition de profils utilisateurs et la gestion d'habilitation.

Le profil est un regroupement de fonctions permettant de définir un ensemble cohérent de droits correspondant à des « aptitudes à faire », ayant vocation à « découper » les droits en préservant la logique « métier » et en sécurisant les opérations.

Le rattachement par le comptable d'un ou plusieurs profils à un utilisateur en fonction de ses compétences et selon une logique d'autorisation constitue l'acte d'habilitation.

Le typage des opérations par les ordonnateurs (selon le type ou la nature) prédéfinit la comptabilisation des opérations par le système, et permet d'assurer une sécurisation plus grande.

Hélios emporte aussi des contrôles de cohérence à travers son moteur comptable.

Dans le but de renforcer la cohérence des écritures comptables, des contrôles ont été mis en place sur le moteur de comptabilité pour empêcher la passation d'écritures incohérentes. Cela signifie que des anomalies peuvent apparaître au moment de la validation des écritures comptables et bloquer dans certains cas les enregistrements (contrôles les plus fréquents sur la cohérence entre l'écriture et la pièce de suivi).

Le comptable a aussi à sa disposition une fonctionnalité « Contrôles comptables automatisés » qui lui permet d'opérer au fil de l'eau des contrôles de qualité comptable, de préparer et d'anticiper les opérations de fin de gestion. Ces contrôles sont de différentes natures : opérations d'amortissement, de provision, ajustement entre les soldes des comptes et les états annexes.

#### 1.2.1.2.3. IASQCL

La qualité comptable n'est pas une grandeur véritablement quantifiable. Néanmoins, la mise à disposition d'outils permettant d'approcher la réalité permet de dire si dans telle ou telle situation la qualité est au rendez vous.

La Direction Générale de la Comptabilité Publique (DGCP, aujourd'hui DGFIP) a créé en 2004 un indicateur spécifique (l'IASQCL) au titre du secteur public local. Il est basé sur un faisceau de 45 items collectés automatiquement dans les balances comptables centralisées dans un infocentre DGCP

Quatre catégories de collectivités sont concernées avec pour chacune une liste d'items différente permettant de respecter les particularités de chaque nomenclature :

- les communes et leurs groupements à fiscalité propre
- les départements
- les établissements publics de santé
- les services d'eau et d'assainissement

Les 45 items portent sur 4 domaines de compétence :

- les comptes de haut de bilan (exemple : existence d'opération d'intégration des constructions en cours au patrimoine de la collectivité)
- les comptes de tiers (exemple : utilisation des comptes de créanciers appropriés – personnel et organismes sociaux)
- les opérations « complexes » (exemple : rattachement des charges et des produits pour les communes de +3.500 habitants)
- les délais de passation des opérations (exemple : apurements des comptes d'imputation provisoire en recettes et en dépenses)

Deux données permettent la collecte des informations :

- la présence de l'item qui peut résulter des caractéristiques de la collectivité, du caractère systématique de l'item pour toutes les collectivités ou de l'existence d'un mouvement comptable
- la validité de l'item présent contrôlé selon sa définition

L'IASQCL est calculé annuellement et globalement.

Cet indice n'est pas une cotation attribuée à la collectivité, il n'est pas non plus un label de certification. Il s'agit d'un constat sur une situation comptable partielle, d'un baromètre indicatif qui permet une analyse des différentes composantes de la comptabilité.

Son objectif est d'approcher les caractéristiques de la comptabilité de chaque collectivité, en mettant en évidence un certain nombre de points forts et de points faibles, pour identifier les marges de progression et suivre au fur et à mesure les améliorations apportées. Par construction, il ne porte que sur des données présentes dans les comptes.

L'indice agrégé n'est donc qu'un élément de l'approche qualitative et doit par conséquent être complété d'autres informations pour appréhender la qualité d'ensemble des comptes d'une collectivité. En ce sens l'indice constitue une information provisoire (donc non définitive) permettant la préparation de décisions. De ce fait, elle n'est pas communicable à des tiers.

En revanche, l'indice doit être le point de départ d'un partenariat sur les questions comptables avec la collectivité et l'ordonnateur pour affiner le diagnostic quant à la qualité de ses comptes et définir les mesures permettant de résorber les points faibles.

### 1.2.1.3. La comptabilité d'engagement

Dans les collectivités locales, l'ordonnateur est chargé d'engager, de liquider et d'ordonner les dépenses. L'engagement est l'acte par

lequel l'organisme public crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge.

Il doit rester dans la limite des autorisations budgétaires données par l'assemblée (budget, autorisations de programme, autorisations d'engagement) et demeurer subordonné aux autorisations, avis et visas prévus par les lois et règlements propres à chaque catégorie d'organismes publics (art. 29 du décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 portant sur le règlement général de la Comptabilité publique).

L'engagement juridique d'une dépense peut résulter :

- de l'application de dispositions législatives ou réglementaires ;
- d'actes individuels accomplis par l'ordonnateur ou ses représentants habilités (passation d'un marché, d'un bail, commande d'une fourniture, acquisition immobilière, etc.) ;
- de la combinaison de lois, règlements et de décisions individuelles (dépenses de personnel) ;
- d'une décision juridictionnelle (dommages et intérêts, expropriation).

L'engagement comptable est préalable ou concomitant à l'engagement juridique.

En principe, aucune dépense ne peut être acquittée si elle n'a été préalablement liquidée et mandatée par l'ordonnateur. En conséquence, les collectivités se devaient d'inscrire les dépenses à hauteur des engagements et non des paiements réels.

Jusqu'en 2003, la pratique des engagements comptables était appliquée dans un cadre annuel de dépenses. Ainsi, les dépenses engagées non mandatées avant la fin de l'exercice faisaient systématiquement l'objet d'une reprise au budget suivant par l'intermédiaire des reports de crédits, inscrits dans une décision modificative. La lisibilité du budget souffrait d'ailleurs de cette pratique puisqu'elle pouvait se traduire par la réinscription de crédits importants.

L'extension des procédures de gestion pluriannuelle a modifié cette pratique puisque les collectivités en investissement et en fonctionnement ne sont plus contraintes de reporter les dépenses non mandatées. Cette nouvelle pratique s'est imposée dans certaines collectivités locales car il apparaissait compliqué et surtout coûteux d'inscrire des dépenses (à hauteur des engagements) en sachant que ces dernières ne donneraient pas lieu à paiement.

Le dispositif des autorisations d'engagement et des crédits de paiement pour certaines dépenses de fonctionnement, introduit pour

les départements et les régions par la loi du 19 février 2003 (articles L. 3312-4 et L. 4311-3 du CGCT), a été étendu aux communes et à leurs groupements.

Les collectivités peuvent donc utiliser deux types de crédits : des crédits d'engagements, et des crédits de paiements qui participent à l'équilibre budgétaire. On constate en fin d'exercice un stock d'engagements non mandatés.

Cette nouvelle façon de gérer n'a cependant pas donné lieu à une réécriture des textes portant sur la gestion pluriannuelle et sur la comptabilité d'engagement que doivent tenir les ordonnateurs. De nombreuses imprécisions demeurent rendant la gestion complexe et inefficace : c'est le cas de la tenue d'une « comptabilité d'engagement annuelle » dans une gestion pluriannuelle. L'interprétation des textes est également délicate par le juge des comptes.

Il devient donc nécessaire de procéder à une réécriture en clarifiant la nature des crédits concernés par les engagements. De la même manière il paraît aujourd'hui nécessaire d'étendre la comptabilité d'engagement pluriannuelle à toutes les dépenses de fonctionnement, ce que pratique déjà l'Etat.

Cette nouvelle technique permettrait d'avoir des budgets dotés de crédits beaucoup plus proches de ceux utilisés réellement en cours d'exercice et de répondre finalement au principe de sincérité auquel nous tenons tous.

La production d'état de dépenses engagées doit demeurer de façon à satisfaire au principe de transparence des comptes.

## **1.2.2. La démarche de contrôle interne ou la maîtrise de la gestion de l'entité par la gouvernance**

### **1.2.2.1. Définitions**

La définition généralement admise par le Conseil de l'Ordre des experts-comptables depuis 1977 est : « le contrôle interne est constitué par l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre l'application des instructions de la Direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci».

La définition proposée par l'AMF (Autorité des marchés financiers) : « le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité ».

Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société qui :

- contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources, et
- doit lui permettre de prendre en compte de manière appropriée les risques significatifs, qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité.

Le dispositif vise plus particulièrement à assurer :

- la conformité aux lois et règlements
- l'application des instructions et des orientations fixées par la Direction Générale ou le Directoire
- le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs
- la fiabilité des informations financières

Et d'une façon générale, contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations, et à l'utilisation efficiente de ses ressources. »

« Contrôle interne » est une mauvaise traduction française de « internal control » qui signifie en réalité « maîtrise des risques ». Dans une acception large, une démarche de contrôle interne commence par un inventaire le plus exhaustif possible des risques internes et externes auxquels l'entité doit faire face. Les actifs qu'il s'agit de protéger ne sont pas seulement les actifs corporels mais aussi les actifs incorporels comme les savoir-faire, l'image ou la réputation...

Dans une acception restreinte, le contrôle interne concerne la fiabilité des procédures administratives qui accompagnent le système d'information et qui sont de nature à maîtriser les risques internes/externes ; le management des procédures fait partie de la démarche de maîtrise des risques.

La LSF (Loi de sécurité financière) fait la distinction entre le contrôle interne d'une société en général (article 117) et le contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière (article 120).

La Commission européenne dans sa 8ème directive sur le contrôle légal des comptes pose le principe que « les entités d'intérêt public doivent être dotées d'un comité d'audit, tout en laissant, sous

certaines conditions, aux Etats membres la possibilité de ne pas imposer sa mise en place [...] Parmi les possibles fonctions d'un Comité d'audit [...] sont notamment cités le suivi du processus d'élaboration de l'information financière, le suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne, de l'audit interne, le cas échéant, et de la gestion des risques de la société ».

On voit donc bien l'enjeu du contrôle interne notamment dans les collectivités locales : il s'agit de la démarche de maîtrise de la gestion de l'entité par la gouvernance de la collectivité. La démarche de maîtrise des risques concerne en effet le plus haut niveau de gouvernance de l'entité (conseil municipal, conseil d'administration...) Le contrôle interne est un ensemble de démarches et de moyens mis en place dans une entité et faisant partie de son organisation

Les objectifs du contrôle interne sont :

- la protection du patrimoine et des ressources de l'entité
- l'amélioration des performances
- l'application des décisions de la direction
- la régularité et la sincérité des informations comptables ou non

Le contrôle interne est documenté par :

- un inventaire des risques régulièrement mis à jour par la gouvernance, l'analyse de ces risques, les procédures de gestion de ces risques
- le schéma général de l'organisation de l'entité permettant de maîtriser les risques (concernant les personnes et leurs responsabilités, les procédures, les outils, les objectifs, les valeurs véhiculées...)
- un manuel de procédures écrites régulièrement mis à jour, l'inventaire des documents (ou des enregistrements si les opérations sont chaînées dans un logiciel intégré),
- les moyens mis en œuvre en particulier les traitements de l'information assurés par les logiciels, et les risques attachés à la conception des systèmes et aux traitements informatiques
- l'ensemble des rapprochements et des contrôles effectués a priori ou a posteriori tout au long du traitement de l'information ; le système de management de ces contrôles et la documentation de ces contrôles, l'organisation des contrôles faits par les auditeurs internes ou externes)
- les sécurités mises en place pour assurer l'intégrité des données et de leur traitement (sécurités physiques ou logicielles d'accès, de sauvegarde...)
- les rapports financiers et de gestion produits en bout de chaîne des procédures

Le système d'organisation permet de préciser, à travers un organigramme fonctionnel, les responsabilités des acteurs concernés par les procédures ; il décrit les fonctions de chaque acteur et le niveau d'autorisation ; il assure la séparation des tâches et des fonctions pour diminuer le risque d'erreur ou de fraude

En ce qui concerne la régularité et la sincérité des informations comptables, les points de vérification dans le bon fonctionnement des procédures sont :

- l'autorisation (par une personne ayant l'autorité pour cela),
- la réalité (seules les opérations ayant une réalité sont appréhendées),
- l'exhaustivité (toutes les opérations sont appréhendées),
- la bonne période (l'impact financier est comptabilisé sur la période concernée : exercice, situation mensuelle...)
- l'évaluation correcte (les enjeux financiers de l'opération, actuels et futurs, sont appréhendés de manière exhaustive),
- l'enregistrement correct (en comptabilité et dans tout système d'information concerné)

### 1.2.2.2. Environnement des outils des collectivités (spécificités, rôle, objectifs stratégiques, évaluation...)

Nous proposons quelques outils répondant aux nécessités de l'analyse du contrôle interne dans les collectivités locales, par rapport aux entreprises, et qui pèsent dans l'approche de ce contrôle interne :

- les APCP (autorisations de programmes-crédits de paiement) qui permettent de tracer la chaîne de traitement des investissements sur plusieurs exercices budgétaires
- la pluri-annualité des exercices, avec les reports de budgets d'un exercice sur l'autre, report ou étalement des charges qui permet d'apprécier la traçabilité des autorisations de programme
- la comptabilité patrimoniale défaillante et très peu de préoccupation en matière d'évaluation des actifs corporels ou incorporels ni de coût/opportunité de maintenance de ces actifs
- la séparation de l'ordonnateur et du comptable, qui reste un des piliers du contrôle interne dans les collectivités locales et l'indépendance de ces deux rôles
- les tableaux de bord, les indicateurs sur les fonctions opérationnelles et les fonctions support
- les logiciels spécifiques et sécurités spécifiques

### 1.2.2.3. Procédures clés dans les collectivités locales

Il serait imprudent de proposer une hiérarchie des procédures dans une collectivité car celle-ci s'impose en fonction des critères de gouvernance propres à chaque collectivité.

Ces procédures clé doivent être décrites précisément afin de permettre à l'ensemble des acteurs internes/externes de connaître leur rôle dans le déroulement du processus afin de tendre à la meilleure qualité du service public.

Les procédures sont rassemblées dans un manuel de procédures qui fait l'objet d'une maintenance permanente, sous l'autorité de la gouvernance.



## 2. Le contrôle interne pour la gestion de la performance et la démarche de certification

### 2.1. La prise en compte de l'impact des risques

Dans les années 80, quelques cas de surendettement ont défrayé la chronique : Angoulême, Briançon... Depuis, la gestion locale a prospéré dans un contexte de bonne solvabilité globale. Le potentiel de la fiscalité locale, directe et indirecte, la baisse des taux d'intérêt (fin des années 90 et début des années 2000, notamment) ...ont jusqu'à présent contribué au maintien d'une situation financière plutôt bonne, de même que le respect du principe d'équilibre budgétaire.

Les risques financiers n'ont plus été au centre des problématiques de management des collectivités, à quelques exceptions. D'autres s'y sont substitués : le risque sanitaire, le risque environnemental, les risques civils...mais aussi, les risques juridiques qui, dans cet environnement très normé, ont été une préoccupation constante.

Les collectivités ont aussi, en théorie, souvent "externalisé" le risque financier au travers de contrats de délégation de service, et en particulier la concession et aujourd'hui le partenariat public privé. L'accès à l'information sur ces engagements est limité. Les annexes budgétaires (Instruction M14-annexe IV-page 38) permettent la présentation de certains engagements hors bilan : crédit bail, contrat de PPP (durée, montant, rémunération du cocontractant), autres engagements donnés (subventions en annuité par exemple) et reçus. Elles n'évoquent pas les autres types de contrats.

Sur le périmètre de la gestion publique, le management du risque financier reste très limité. Trois classes de risque en particulier :

- la gestion du passif financier (produits structurés).
- la gestion des services concédés (dette et risque de gestion déficitaire).
- la gestion du personnel, notamment prospectivement (retraites...).

Depuis les années 2000, les collectivités locales recourent plus massivement aux emprunts dits structurés, non sans que cela ne comporte des risques particuliers. Plusieurs exemples récents de collectivités ont montré que ces emprunts pouvaient conduire à des situations délicates obligeant des étalements de dettes revus à la hausse, compte tenu de la certaine instabilité qui peut entourer ses produits.

Nous proposons une typologie des risques spécifiques dans les collectivités locales. Ces risques sont à prendre en compte dans une

démarche de contrôle interne ; la plupart de ces risques peuvent entraîner une altération de la qualité du service public, une augmentation des coûts sans contrepartie en termes de recettes, et éventuellement un surendettement mettant la collectivité en difficulté financière :

- la fiscalité locale : connaissance de l'évolution du potentiel fiscal, marges de manœuvre (risque si mono-fiscalité, risque si fragilité d'un gros contribuable)
- les délégataires de service public : coût/qualité du service, absence de plan de patrimoine qui ne permet pas d'anticiper le choix maintenance/remplacement de l'actif délégué
- les satellites : appréhension des risques, audits de fonctionnement, gestion de fait
- les besoins d'équipements collectifs : gestion prévisionnelle des investissements
- l'entretien des équipements collectifs : provisions pour gros entretien
- l'inefficacité, l'inadaptation du système d'information aux besoins d'évolution du service public
- la gestion financière des investissements et de la dette
- la sécurité des citoyens et des usagers, protection de l'environnement

Certains risques peuvent être identifiés mais ne seront pas l'objet du contrôle interne propre à la collectivité. Mais pourraient faire l'objet de contrôles par le juge des comptes.

- la cohérence et évaluation des politiques publiques, notamment par rapport à la culture territoriale
- le déficit démocratique, absence de concertation, de système d'écoute des attentes des citoyens/usagers
- la redondance d'investissements avec d'autres collectivités du territoire qui augmente le coût du service public
- la résistance interne aux changements d'orientations politiques

### 2.2. La valorisation de l'actif

Dans l'environnement des collectivités locales, la notion d'actif ne correspond pas, ou de manière seulement indirecte (pour les SPIC par exemple), à la notion de ressource détenue en vue d'obtenir des avantages économiques futurs (notamment des revenus supérieurs aux coûts d'acquisition et de détention).

Les collectivités poursuivent, pour l'essentiel, des activités non marchandes. L'actif peut être vu comme une ressource destinée à leur procurer un potentiel de services futurs.

Le statut juridique de l'actif est déterminant, selon qu'il relève du domaine public ou du domaine privé. Dans le premier des cas, il est déclaré inaliénable et imprescriptible. Leur comptabilisation ne permet pas de les distinguer, et donc de cerner les biens utiles à l'exploitation.

La notion d'actif n'est par ailleurs pas délimitée aux seuls biens détenus en pleine propriété (voir les subventions d'équipement), même si le principe de comptabilisation des actifs relevant de la classe 2 est qu'ils doivent servir de façon durable l'activité de la commune (voir problème des opérations d'aménagement entre autres).

Les modes de gestion compliquent aussi l'approche (Régie directe, Régie avec autonomie financière, affermage, concession, autres formes de délégation...). Les biens nécessaires aux services publics ne s'inscrivent ainsi pas tous dans les comptes de la collectivité.

De plus, les évolutions législatives et réglementaires multiplient les transferts de compétences entre collectivités et/ou établissements publics locaux. La matérialisation comptable passe par des transferts de biens qui ne sont pas toujours bien identifiés ni évalués. De ce fait, les opérations comptables « miroirs » peuvent diverger selon les structures identifiées.

On peut retrouver à l'actif les cinq catégories principales (immobilisations corporelles et incorporelles, financières, les stocks, les créances et comptes financiers). La comptabilité de stock est facultative pour les services administratifs.

Les plans comptables (M14, M52...) prévoient des dispositions spécifiques de comptabilisation. Ainsi, par exemple, les créances liées à l'investissement ne sont pas rattachées, les provisions ne sont pas toujours obligatoires. L'amortissement des éléments d'actifs est limité à certaines immobilisations en M14 et neutralisé pour grande partie en M52.

L'ordonnateur tient l'inventaire, le comptable l'actif. Des conditions de tenue de l'inventaire dépendent la présentation tous les deux ans de l'actif par le comptable. La comptabilisation se fait au coût historique, sans possibilité de valorisation. Les instructions comptables ne prévoient pas de provisions pour dépréciation d'actifs. Il existe un problème de valorisation lors des transferts de

compétences. Tous les transferts comptables n'ont pas été faits en harmonie : ainsi, certaines opérations ont été comptabilisées pour un montant différent pour l'entrée chez l'un et pour la sortie chez l'autre.

### **2.3. La présentation double des comptes : nécessaire ou superflue ? Vers une présentation unique**

La comptabilité publique est fondée sur le principe de la séparation des fonctions entre l'ordonnateur et le comptable (article 20 du décret du 29 décembre 1962). De ce fait, il y a une comptabilité du maire, dite « comptabilité administrative », et une comptabilité du comptable de la commune.

L'arrêté des comptes de la commune se traduit par 2 documents dans l'instruction budgétaire et comptable M14 : le compte administratif du maire et le compte de gestion du receveur municipal.

Ces 2 documents sont soumis au vote de l'organe délibérant. Suite à une question écrite de M. Briand Philippe, député d'Indre et Loire, le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique a rappelé l'intérêt des 2 documents :

« Aux termes de l'article L. 1612-12 du code général des collectivités territoriales (CGCT), « L'arrêté des comptes de la collectivité territoriale est constitué par le vote de l'organe délibérant sur le compte administratif présenté selon le cas par le maire, le président du conseil général ou le président du conseil régional ». Le compte administratif, bilan financier de l'ordonnateur, a ainsi pour objet de justifier l'exécution budgétaire d'un exercice et permet notamment de comparer les prévisions et les autorisations budgétaires avec les réalisations. Le compte de gestion, quant à lui, constitue la reddition des comptes du comptable. Le compte de gestion a non seulement pour objectif de retracer les recettes et les dépenses réalisées mais également de présenter l'évolution de la situation patrimoniale et financière de la collectivité. Il constitue, en outre, un document de synthèse puisqu'il comporte l'ensemble des comptes mouvementés au cours de l'exercice, et inclut de ce fait des comptes ne figurant pas au compte administratif, dans lequel seuls les comptes budgétaires apparaissent. Il apparaît, par ailleurs, au vu des dispositions de l'article L. 1612-12 précité et de la jurisprudence, que l'organe

délibérant ne peut valablement délibérer sur le compte administratif s'il ne dispose pas de l'état de situation de l'exercice clos (compte de gestion) dressé par le comptable de la collectivité (CE, 3 novembre 1989, Gérard Ecorcheville). Dès lors, le compte de gestion doit être transmis au maire au plus tard le 1er juin de l'année qui suit la clôture de l'exercice, afin d'être soumis au vote de l'assemblée délibérante. Au vu de l'ensemble de ces éléments, la formalisation par un vote de l'organe délibérant de sa prise de connaissance du compte de gestion paraît nécessaire. Enfin, la constatation de la concordance entre les écritures du compte de gestion et celles du compte administratif permet d'établir la sincérité des comptes. L'existence d'une divergence entre ces écritures constitue dès lors un élément d'insincérité du compte administratif pouvant justifier la saisine par le représentant de l'État de la chambre régionale des comptes dans les conditions fixées à l'article L. 1612-14 du CGCT sur la base du déficit réel. ».

**S'agissant des établissements publics nationaux**, le décret précité indique :

Art. 183. - A la fin de chaque exercice, l'agent comptable en fonctions prépare le compte financier de l'établissement pour l'exercice écoulé.

**Le compte financier** comprend :

- La balance définitive des comptes
- Le développement, par chapitre, des dépenses et des recettes budgétaires
- Le développement des résultats de l'exercice
- Le bilan
- La balance des comptes des valeurs inactives

Art. 184. - Le compte financier est visé par l'ordonnateur qui certifie que le montant des ordres de dépenses et des ordres de recettes est conforme à ses écritures.

Art. 185. - Lorsque l'établissement est pourvu d'un conseil d'administration, le compte financier lui est soumis par l'ordonnateur avant l'expiration du sixième mois suivant la clôture de l'exercice. Le conseil d'administration arrête le compte financier après avoir entendu l'agent comptable.

Art. 186. - Le compte financier accompagné éventuellement des observations du conseil d'administration et de celles de l'agent comptable est soumis à approbation dans les conditions fixées par le règlement de l'établissement.

Il n'est pas question de compte administratif avec un volet de gestion. (cf M9-1 M9-3)

**S'agissant des organismes soumis à l'instruction M14**, l'instruction budgétaire et comptable précise que pour les régies dotées de la seule autonomie financière ou de la personnalité morale et de l'autonomie financière, l'établissement du compte administratif n'a pas à être effectué puisqu'il existe, d'après les textes applicables, un document particulier qui est établi à la clôture de l'exercice, le **compte financier**.

Ce document est une synthèse tenant lieu à la fois de compte administratif et de compte de gestion. Il est préparé ou établi par le comptable selon les dispositions des articles R. 2221-49 à R. 2221-52 et R. 2221-91 à R. 2221-94 du CGCT.

Ces régies doivent donc adopter un compte financier.

En pratique, il est admis que ce compte financier puisse toutefois être constitué du compte administratif auquel est joint le compte de gestion. Le vote de l'assemblée délibérante porte sur les deux documents.

Le contenu du compte financier est défini par les articles R. 2221-51 et R. 2221-93 du CGCT qui disposent :

- la balance définitive des comptes ;
- le développement des dépenses et des recettes budgétaires ;
- le bilan et le compte de résultat ;
- le tableau d'affectation des résultats ;
- les annexes définies par instruction conjointe du ministre chargé des collectivités locales et du ministre chargé du budget ;
- la balance des stocks établie après inventaire par le responsable de la comptabilité matière.

Il comprend les éléments prévus ci-dessous pour le compte de gestion, ainsi que les annexes du compte administratif.

La proposition serait de réfléchir à la présentation d'un compte financier, signé par le maire, pour attester de la sincérité des comptes avec la comptabilité administrative, intégrant les annexes, prévues actuellement au compte administratif, présentant également un rapport de gestion, portant éventuellement sur la comptabilité fonctionnelle (LOLF des communes ?).

Ce compte financier serait signé par le comptable et comprendrait la totalité des tableaux financiers et comptables, ainsi que toutes annexes comptables (amortissements, provisions, garanties, actif, passif etc...).

Ce document unique serait soumis au vote de l'assemblée délibérante, selon un schéma qui pourrait s'inspirer de celui des EPN.

## 2.4. La mise en place d'une démarche de certification des comptes

Plusieurs types de démarches sont envisageables.

### 2.4.1. Les démarches inspirées de celles du secteur privé (mise en place dans les EPN)

La mission du commissaire aux comptes consiste à exprimer une opinion sur des états financiers qui ont été préalablement arrêtés par l'organe compétent de l'entité contrôlée.

L'expression de cette opinion est formalisée dans son rapport, ce qui permet à l'assemblée délibérante d'approuver les comptes tels qu'ils lui sont présentés par l'organe compétent. Le rapport sert également aux tiers (établissements financiers, contribuables...) pour améliorer leur connaissance du niveau de qualité des comptes de l'entité.

Ce rapport dit général confirme que le commissaire aux comptes a mis en œuvre des diligences correspondant aux normes professionnelles (dont en particulier des travaux par sondages ainsi que la collecte d'éléments probants) qui lui sont applicables afin d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Dans un rapport dit spécial, le commissaire aux comptes relate les opérations qui ont été contractualisées entre l'entité et toute partie prenante (entité ayant un dirigeant commun, prise de participation dans l'entité...)

Cette proposition de démarche de certification des comptes est une compilation très ramassée des NEP en vigueur au sein de la profession de commissaire aux comptes ; ce plan ne peut suffire à lui-même pour mener une mission d'audit de comptes d'une collectivité locale.

#### 2.4.1.1. Mission définie avec l'entité contrôlée

La nomination du commissaire aux comptes est formalisée par l'assemblée délibérante et la mission est mise en œuvre avec l'organe compétent et passe par les étapes suivantes :

- identification des risques empêchant d'accepter la mission (incompatibilités, défaillance importante du contrôle interne, de la gouvernance...)
- nature de la mission : audit, examen, attestation
- nature de l'opinion correspondant à la nature de la mission
- identification de la nature des risques liés à la mission : risque d'audit comprenant le risque d'anomalies significatives et le risque de non détection d'anomalies significatives
- lettre de mission formalisée et acceptée

#### 2.4.1.2. Planification des travaux préparée par l'auditeur puis présentée à l'entité

Après que la lettre de mission a été signée par l'organe compétent, le travail du commissaire aux comptes peut commencer.

##### 2.4.1.2.1. Prise de connaissance de l'entité et son environnement

La prise en compte de l'entité et de son environnement, déjà entamée pour finaliser la lettre de mission, passe par les étapes suivantes :

- le secteur d'activité de l'entité, l'environnement réglementaire, notamment du référentiel comptable applicable et d'autres facteurs externes tels que les conditions économiques générales ;
- les caractéristiques de l'entité qui permettent à l'auditeur d'appréhender les catégories d'opérations, les soldes des comptes et les informations attendues dans l'annexe des comptes. Ces caractéristiques incluent notamment la nature de ses activités, la composition de sa gouvernance, sa politique d'investissement, son organisation et son financement ainsi que le choix des méthodes comptables appliquées ;
- les objectifs de l'entité et des stratégies mises en œuvre pour les atteindre dans la mesure où ces objectifs pourront avoir des conséquences financières et de ce fait une incidence sur les comptes, l'existence d'un contrôle de gestion dans l'entité ;
- la mesure et l'analyse des indicateurs de performance financière de l'entité ; ces éléments indiquent à l'auditeur les aspects financiers que la direction considère comme constituant des enjeux majeurs ;
- les éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit.

#### 2.4.1.2.2. Détermination des contrôles nécessaires et leur déroulement

Après cette prise de connaissance, le commissaire aux comptes établit l'orientation des contrôles :

- évaluation des risques internes/externes et impact d'anomalies significatives et conception des procédures d'audit à mettre en œuvre en réponse à cette évaluation, conformément aux principes définis dans les normes d'exercice professionnel ;
- memorandum de contrôle qui résume tous les points clé de connaissance de l'entité, de son environnement économique, social, juridique... ainsi que les risques clé interne/externes ; plus l'auditeur évalue le risque d'anomalies significatives à un niveau élevé, plus il met en œuvre des procédures d'audit complémentaires afin de réduire le risque de non-détection. Le memorandum de contrôle détermine les seuils de signification ainsi que l'organisation et la mise en œuvre de la mission.
- programme de travail qui détaille les procédures d'audit et les travaux proprement dits ; L'auditeur détermine la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit qu'il réalise en mettant en évidence le lien entre ces procédures d'audit et les risques auxquels elles répondent. Il définit la qualité de l'équipe d'audit. Les facteurs à prendre en considération pour déterminer les procédures à mettre en œuvre sont :
  - o le niveau de risque d'anomalies significatives sur les assertions considérées pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations fournies dans l'annexe ;
  - o la nature des contrôles mis en place par l'entité sur ces assertions et la possibilité ou non pour l'auditeur d'obtenir des éléments prouvant l'efficacité des contrôles.

#### 2.4.1.3. Contrôles proprement dits déroulés par l'auditeur dans l'entité

Après la définition des orientations de contrôle, le commissaire aux comptes déroule des contrôles proprement dits :

- Contrôles de substance : procédures d'audit mises en œuvre pour détecter les anomalies significatives au niveau des assertions. Elles incluent les tests de détail et les procédures

analytiques (technique de contrôle qui consiste à apprécier des informations financières à partir de leurs corrélations avec d'autres informations, issues ou non des comptes, ou avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de l'entité, ou d'entités similaires ; et de l'analyse des variations ou des tendances inattendues)

- Inspection : technique de contrôle qui consiste à examiner des enregistrements ou des documents, soit internes, soit externes, sous forme papier, sous forme électronique ou autres supports ou à procéder à un contrôle physique des actifs corporels.
- Observation physique : technique de contrôle qui consiste à examiner la façon dont une procédure est exécutée au sein de l'entité.
- Test de détail : contrôle d'un élément individuel faisant partie d'une catégorie d'opérations, d'un solde de compte ou d'une information fournie dans l'annexe.
- Circularisation auprès des tiers

Les sept assertions résument les différents types d'anomalie pouvant affecter les états financiers. Le respect de ses assertions est le fondement de toute démarche d'audit par les risques. L'objectif de la démarche de l'auditeur est de collecter des preuves d'audit démontrant que chaque assertion est vérifiée pour chaque élément significatif des états financiers.

Les éléments collectés apportent à l'auditeur des éléments de preuves ou des présomptions quant au respect d'une ou plusieurs des assertions suivantes :

- Assertions concernant les flux d'opérations et les événements survenus au cours de la période :
  - o réalité : les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité ;
  - o exhaustivité : toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés sont enregistrés ;
  - o mesure : les montants et autres données relatives aux opérations et événements ont été correctement enregistrés ;
  - o séparation des exercices : les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période ;
  - o classification : les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes adéquats.

- Les assertions concernant les soldes des comptes en fin de période :
  - existence : les actifs et les passifs existent ;
  - droits et obligations : l'entité détient et contrôle les droits sur les actifs, et les dettes correspondent aux obligations de l'entité ;
  - exhaustivité : tous les actifs et les passifs qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été ;
  - évaluation et imputation : les actifs et les passifs sont inscrits dans les comptes pour des montants appropriés et tous les ajustements résultant de leur évaluation ou imputation sont correctement enregistrés.

#### 2.4.1.4. Deux démarches spécifiques à l'audit

##### 2.4.1.4.1. L'inventaire physique

Le code de commerce impose que les entreprises fassent au moins une fois par an un inventaire de leurs actifs.

Cet inventaire est fait physiquement sur certains actifs afin de s'assurer que le suivi administratif coïncide. Le commissaire aux comptes s'assure que la procédure d'inventaire physique est fiable et il est amené à participer au contrôle de la bonne mise en œuvre de cette procédure. Les actifs principaux qui font l'objet d'un inventaire physique sont :

- les immobilisations corporelles
  - les immeubles sont revus par les services techniques afin de mettre à jour le plan de patrimoine lequel prévoit un planning de grosses réparations et de gros entretien
  - les agencements, aménagements sont inventoriés et leur obsolescence éventuelle fait l'objet d'un amortissement exceptionnel pour ramener leur valeur comptable nette à zéro
  - les mobiliers et matériels de bureaux sont inventoriés pour s'assurer de leur existence physique à la fin de l'exercice et leur bon fonctionnement
- les stocks
  - les stocks surtout les plus significatifs font l'objet d'un inventaire physique de fin d'exercice

##### 2.4.1.4.2. La circularisation des tiers

Parmi les procédures mises en œuvre par le commissaire aux comptes, il y en a certaines qui procurent au commissaire aux comptes un confort et un caractère probant supérieur à d'autres. C'est le cas en particulier des confirmations externes ou « circularisations » (NEP 500 – Arrêté du 19-7-2006 § 10). Cette procédure consiste pour le commissaire aux comptes à se faire directement confirmer par des tiers certaines informations. Sa demande est adressée « directement à des tiers qui entretiennent des relations commerciales, financières, juridiques ou techniques » avec l'entité contrôlée « en vue d'obtenir confirmation d'informations sur le solde de leurs comptes avec elle ou sur des opérations effectuées avec elle ».

Lors de la définition de sa stratégie d'audit, le commissaire aux comptes va déterminer les informations pour lesquelles il souhaite une preuve d'audit. En général, les rubriques que le commissaire aux comptes souhaitera confirmer dans une entreprise industrielle et commerciale seront les clients, les fournisseurs, les banques et les avocats. Il peut cependant selon les circonstances et les risques identifiés circulariser d'autres tiers comme les services fiscaux, les organismes sociaux, les assureurs, des gestionnaires de stocks ou certains experts qui interviennent à la demande de l'entité.

En pratique, le commissaire aux comptes demandera la confirmation de soldes comptables (solde d'un compte client, d'un compte fournisseur ou bancaire) mais également d'autres éléments plus qualitatifs (appréciation des litiges en cours par l'avocat, personnes autorisées à faire fonctionner les comptes bancaires, contrats de crédit bail, cautions et autres engagements hors bilans). Cette technique est particulièrement efficace pour couvrir les risques d'existence (ou réalité), d'exhaustivité des opérations et de séparation des exercices.

Du fait d'informations obtenues directement des tiers, les circularisations permettent de couvrir les risques de l'auditeur plus facilement et plus rapidement qu'au travers d'autres procédures de contrôle. Les preuves obtenues par ces procédures sont réputées être très fiables.

En raison de la fiabilité et de la pertinence de ce type de procédure, il est fréquent que les entreprises industrielles et commerciales demandent aux tiers circularisés de leur transmettre une copie de la réponse qui est adressée au commissaire aux comptes.

Ainsi, l'exploitation de ces réponses par les entités contrôlées est de nature à renforcer la fiabilité de ses comptes. A l'inverse, des structures qui ne procéderaient pas à ce type de réconciliations avec les éléments disponibles auprès des tiers présenteraient des faiblesses en terme de procédures internes et donc en terme de qualité des éléments comptables.

#### 2.4.1.5. Synthèse présentée à la gouvernance de l'entité et lettre d'affirmation

A la fin de ses travaux, le commissaire aux comptes demande à la gouvernance de l'entité des déclarations écrites par lesquelles elle déclare que les principales hypothèses retenues sont raisonnables et qu'elles reflètent correctement ses intentions et sa capacité à mener à bien les actions envisagées.

Le commissaire aux comptes présente la synthèse de ses diligences à la gouvernance de l'entité afin de décrire la nature de l'opinion qu'il entend rédiger dans son rapport. Outre son rapport général de certification des comptes, il émet éventuellement des recommandations sur le contrôle interne afin de participer à la diminution des risques inhérents de l'entité et des recommandations afin de participer à l'amélioration de la fiabilité des comptes.

#### 2.4.1.6. Rapport et opinion

Le commissaire aux comptes présente à la fin de ses travaux un rapport d'opinion selon la nature de la mission définie au départ.

S'il s'agit d'une mission d'audit, le commissaire aux comptes peut :

- certifier les comptes sans réserve
- certifier les comptes avec réserves pour désaccord
- certifier les comptes avec réserves pour limitation
- refuser la certification des comptes pour désaccord
- refuser la certification des comptes pour limitation

#### 2.4.2. Les particularités de la certification au niveau de l'Etat

Le Parlement a confié à la Cour des Comptes la certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'Etat. Cette certification est annexée au projet de loi de règlement et accompagnée du compte rendu des vérifications opérées. (art 58 de la LOLF)  
La certification du compte général de l'Etat a pour but d'en

garantir la fiabilité, en délivrant sur la base de vérifications normées une opinion écrite et motivée portant sur la conformité des états financiers (le compte général de l'Etat) au référentiel qui leur est applicable (le recueil des normes comptables de l'Etat). Elle vise in fine à ce que l'information financière nouvelle ainsi fiabilisée puisse ensuite servir aux décideurs publics pour anticiper des charges qui pèseront les années suivantes sur le budget, mettre en œuvre une véritable gestion patrimoniale et apprécier les réformes d'organisation, et de structure à engager.

Les vérifications opérées par la Cour sont planifiées et réalisées par référence aux normes internationales d'audit (ISA) qui complètent et précisent les règles légales, qui sont elles mêmes, tout en donnant un cadre transparent à la réalisation des différentes étapes de la certification, réparties en trois domaines :

- l'analyse des risques
- les informations probantes
- le contrôle de la qualité et de l'assurance qualité.

La phase de planification et de notification des vérifications (au plus tard en juin N) est conduite par la Cour des Comptes en interne :

- définition de sous-ensembles homogènes des états financiers appelés sous-cycles (ex : dettes financières, impôts professionnels, ...)
- analyse formalisée des risques sur les comptes et processus, définition des vérifications à réaliser
- notification à l'Administration des vérifications (information des ministères sur l'organisation des travaux, calendrier, thèmes abordés)

La phase intermédiaire des vérifications (juillet-décembre N) se déroule selon une approche matricielle par ministère et par sous-cycles et a pour but de :

- vérifier les dispositifs ministériels de maîtrise des risques comptables
- opérer des vérifications sur des problématiques directement liées à des réserves.

Les notes d'évaluations de la comptabilité (NEC) sont le véhicule des observations et des réponses pendant la phase contradictoire. A l'issue de cette phase, la Cour établit un relevé d'observations provisoires en parallèle avec des rapports de mission intermédiaire par sous-cycles.

Les travaux de la phase finale (à compter de janvier N+1) ont pour objet d'examiner les comptes et de collecter les éléments probants

nécessaires et suffisants afin de s'assurer qu'ils ne comportent pas d'erreurs susceptibles d'affecter significativement leur régularité, leur sincérité et leur fidélité.

Ces vérifications consistent à réaliser :

- des vérifications sur pièces et des tests par sondage
- des procédures analytiques
- qui donnent lieu à des observations d'audit faisant état des anomalies identifiées dans les comptes et pouvant, le cas échéant, conclure à des demandes de rectification.

Au terme d'une procédure contradictoire et à l'issue de son examen par la Cour des comptes, l'acte de certification est rendu public, ainsi que ses motivations et le compte rendu des vérifications.

La position de la Cour peut être de 5 ordres :

- certification sans réserve
- certification avec réserves classiques
- certification avec réserves substantielles
- refus de certification
- impossibilité de certification



## 3. L'utilisation de la comptabilité pour améliorer la performance de gestion

### 3.1. L'appréciation de la performance financière

#### 3.1.1. La performance : l'utilité et l'efficacité de la dépense

La performance se mesure à l'aune des objectifs fixés à la dépense. La particularité des collectivités est que la rentabilité à court terme d'une action ne peut se mesurer avec les outils classiques utilisés par les entreprises. Aussi des démarches d'évaluation des politiques publiques se sont mises en place progressivement afin d'apprécier la qualité de la gestion des deniers publics. Au niveau de l'Etat cela s'est tout d'abord traduit par la LOLF prévoyant une nouvelle architecture budgétaire permettant d'orienter le cadre de la gestion publique vers la mesure de la performance. La démarche d'évaluation consiste à établir un lien entre une dépense (ou un programme) et :

- Des réalisations (nombre de dossiers traités, d'usagers servis)
- Des résultats (nombre de logements affectés, rénovés)
- Des impacts (réduction de la précarité liée au logement, réduction des files d'attente)

Si les outils de mesure de ces trois catégories d'effets sont nombreux et variés, l'autre élément de l'équation est directement issu de la comptabilité de l'entité qui mène l'action.

Encore faut-il pouvoir isoler et identifier les dépenses concourant à chaque action. En cela, la qualité de la tenue comptable et de l'information financière est primordiale à la démarche d'évaluation des politiques publiques.

Le rapport coût/efficacité d'une politique par rapport à une autre va dépendre en partie de la qualité des informations comptables disponibles et servant à en évaluer le coût.

Aussi, l'absence de référentiel commun à l'affectation des charges par activité ou par action rend difficilement comparable les actions entre elles.

Les différentes notions de coût peuvent intervenir dans le raisonnement (coût direct, coût complet, coût marginal) rendant là encore difficile les comparaisons entre collectivités.

#### 3.1.2. La qualité comptable : éléments essentiels d'une analyse financière fiable

L'appréciation de la performance de la collectivité se mesure à partir des outils de l'analyse financière publique basée sur l'étude de la formation de l'épargne. Ces outils utilisent le matériau brut issu

de la comptabilité pour le façonner et lui permettre de délivrer un diagnostic sur la santé financière de l'entité considérée. Le respect des normes comptables est le préalable à ce type d'analyse puisqu'elles ne sont pas effectuées dans un objectif de contrôle de la régularité des comptes mais de la qualité de la gestion passée.

Pourtant les Chambres Régionales des Comptes ont à de nombreuses reprises mis le doigt sur les manquements au respect des normes comptables essentielles : la constatation des pertes est souvent reportée ou incomplète, les reports de charges demeurent fréquents, les possibilités d'étalement de charges sont utilisées abusivement, les produits de cession d'actif restent indûment affectés à la couverture de dépenses de fonctionnement, ... autant d'exemples de défaillances comptables sans impact direct et immédiat sur la santé financière de la collectivité mais qui peuvent fausser l'analyse et conduire à un diagnostic éloigné de la réalité. Les conséquences en terme de prospective peuvent s'avérer dramatiques dans la mesure où ces analyses rétrospectives servent bien souvent de base à la stratégie financière qui fonde les décisions à prendre en matière de fiscalité, d'endettement et de réalisation d'un programme d'équipement.

Si ces manquements aux règles d'exécution budgétaire sont pénalisants pour l'analyse et font obstacle à un diagnostic financier fiable, ils sont perfectibles et peuvent être « rattrapés » par des corrections lors de l'analyse de manière à en limiter l'impact sur les conclusions. A contrario, certains manques ne peuvent être rattrapés par une analyse extracomptable notamment en ce qui concerne le patrimoine des collectivités.

En effet, la connaissance du patrimoine peut permettre d'optimiser l'utilisation des immobilisations et de supprimer des charges inutiles liées à la conservation d'un patrimoine non indispensable.

Accessoirement la qualité comptable peut également permettre d'accélérer le recouvrement des créances et donc de limiter le coût des lignes de trésorerie, et de s'assurer que toutes les recettes ont bien été titrées (apport de recettes nouvelles).

Les outils de mesure peuvent se traduire par :

- la mise en place d'outils de mesure de la gestion locale
- la maîtrise de la fiscalité (évolution des taxes/moyenne nationale)
- le service de la dette (remboursement dette/budget)
- la solvabilité (capital restant dû/budget)
- la sincérité budgétaire (respect du budget)
- les marges de manœuvre (coûts fixes/budget)

## 3.2. Le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion est l'outil par excellence de la performance financière car il permet de dégager des marges de manœuvre sans recourir à l'un des leviers traditionnels que sont la fiscalité ou l'endettement.

Les collectivités territoriales sont constamment à la recherche de nouvelles marges de manœuvre financières. Le contrôle de gestion joue un rôle important pour dégager de nouvelles marges de manœuvre en s'intéressant simultanément à la gestion financière, celle des ressources humaines, celle des stocks, celle du patrimoine, et celle des activités.

Si le contrôle de gestion ne se limite pas au contrôle de l'exécution budgétaire, il s'en nourrit et nécessite que soient respectés les principaux garants d'une qualité comptable minimale :

- permanence des méthodes utilisées
- rigueur dans les opérations de clôture
- suivi du patrimoine de la collectivité.

### 3.2.1. Définitions

Le rôle du contrôle de gestion pour les collectivités vise à maîtriser la croissance des dépenses sans supprimer de services publics ou diminuer le niveau de prestations offertes, voire à améliorer la quantité et la qualité de service avec les mêmes ressources et les mêmes coûts.

Alternative à la hausse de la fiscalité, le contrôle de gestion dans les collectivités locales vise avant tout à limiter les coûts afin de conserver voire d'accroître des marges de manœuvre.

On peut définir le contrôle de gestion comme un « processus de diagnostic des problèmes et de dialogue entre responsables opérationnels sur les résultats à atteindre et sur la façon d'y parvenir dans les meilleures conditions ».

L'objectif du contrôle de gestion est de définir un rapport coût / qualité du service rendu et nécessite pour cela une approche du coût fondée sur l'examen de la comptabilité générale et analytique et en cela dépend de la qualité de celle-ci.

Pour mesurer ce rapport, il est nécessaire de mettre en place des indicateurs de plusieurs sortes :

- Des indicateurs d'activité (qu'est ce qui a été fait ?),
- Des indicateurs de coûts (qu'est ce que cela a coûté ?),
- Des indicateurs de qualité (qu'est ce que cela valait ?),
- Et des indicateurs de résultats du service rendu (qu'est ce qui a été significatif ?)

Le croisement des résultats de ces indicateurs va donner les éléments d'appréciation de l'efficacité du service, c'est-à-dire de son efficacité au moindre coût.

### 3.2.2. Mise en œuvre du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion consiste à améliorer la performance de l'entité en mettant sous tension l'ensemble de l'organisation de l'entité permettant d'atteindre les objectifs de l'entité ; en cela, le contrôle de gestion est un précieux outil d'une démarche de contrôle interne (voir définition du contrôle interne au § 1211).

La démarche du service de contrôle de gestion consiste à expliciter les objectifs de l'entité grâce à la représentation du modèle économique de l'entité.

Cette représentation permet de cartographier l'ensemble des services rendus par l'entité et la manière dont ces services sont « fabriqués », en interne et en externe. Cette représentation met en évidence la manière dont les agrégats de coûts sont formés dans l'entité, en fonction de chaque groupe et chaque niveau de responsabilité qui participe à la chaîne de valeur.

La chaîne de valeur de l'entité recouvre l'ensemble des tâches (activités) de l'entité et de l'enchaînement de ces tâches entre elles, propres à fabriquer et à fournir aux usagers des services correspondant au niveau de qualité/coût requis par la gouvernance de l'entité.

La mesure de la performance de cette chaîne de valeur se fait grâce à l'élaboration et le suivi constant d'un certain nombre d'indicateurs quantitatifs et qualitatifs.

Les tableaux de bord sont un ensemble d'indicateurs se rapportant à un même groupe (centre de responsabilité, projet,...), utilisés par la même équipe ou par le même responsable (chef de service, comité de pilotage, chef de projet ...), organisés de façon cohérente à des fins de mesure et de maîtrise des performances de l'organisation concernée.

### 3.2.3. Difficultés pour un contrôle de gestion efficace

Le contrôle de gestion nécessite l'obtention d'une information financière exhaustive et fiable. Or, les instructions comptables et la pratique des collectivités montrent que l'information n'est jamais exhaustive et que très rarement fiable.

Les instructions comptables applicables aux collectivités locales se fondent sur des logiques fonctionnelles et par nature de dépenses éloignant l'impératif de connaissance opérationnelle.

La comptabilité générale se révèle insuffisante en tant qu'outil d'aide à la décision pour 2 raisons principales : c'est un système d'information avec d'importants délais d'obtention et c'est une comptabilité qui observe les symptômes, mais n'informe pas sur les causes des coûts, et de leur variation.

C'est pourquoi le contrôle de gestion va utiliser d'autres outils pour l'analyse.

### 3.2.4. La comptabilité fonctionnelle

C'est une forme de comptabilité analytique dont le cadre, imposé à la collectivité, ne décrit pas forcément les objectifs poursuivis par les décideurs locaux et en conséquence ne trouve pas toujours grâce à leurs yeux.

La comptabilité étant tenue par nature, le contrôle sur l'ordonnateur exercé par le comptable public du Trésor porte sur la correcte imputation par nature mais pas nécessairement sur la correcte imputation fonctionnelle, en eut il les moyens.

Ainsi, la qualité de cette comptabilité fonctionnelle est souvent insuffisante voire parfois déplorable. Combien de collectivités conservent encore une fonction O20 pléthorique, symptôme du manque d'intérêt pour cette présentation caractérisée par l'absence de ventilation précise de nombreuses charges et produits.

### 3.2.5. La comptabilité analytique

La comptabilité générale se révélant insuffisante pour le pilotage des organisations, la comptabilité analytique a marqué une avancée significative avec comme ambition de connaître les coûts des différentes actions menées par la collectivité.

L'adaptation aux spécificités de chaque collectivité permet de rendre cet outil plus pertinent que la seule comptabilité

fonctionnelle.

Cet outil présuppose une très grande qualité de saisie des données, pour que les conclusions soient exploitables.

Avec la complexité toujours grandissante des actions menées, beaucoup d'organisations se sont retrouvées avec des « usines à gaz », dont le coût d'obtention est prohibitif par rapport à l'utilité réelle.

Les principaux obstacles à une utilisation pour le pilotage tiennent à : (préconisations en confrontation avec les obligations ?)

- Des découpages analytiques trop complexes qui rendent illusoire la signification des coûts et inutile l'interprétation des résultats. Il y a souvent trop d'éléments calculés avec clé de répartition par rapport aux éléments observés
- La difficulté d'identifier les causes profondes qui constituent des leviers pour une action correctrice (l'impact sur les charges indirectes d'une modification des actions menées par la collectivité)
- La difficulté de retrouver les coûts cachés des dysfonctionnements

### 3.2.6. Réflexion sur la comptabilité par objectif

Cette notion très en vogue coïncide avec les principes de la LOLF mise en place au niveau de l'Etat.

En effet, la LOLF définit des missions/programmes/actions ainsi que des objectifs, cibles et indicateurs de nature à rendre compte des résultats obtenus.

Sans transposer la LOLF au niveau local, il paraît souhaitable et réaliste -certaines collectivités l'ont d'ailleurs déjà fait dans le cadre d'une démarche interne- de mettre en place une gestion orientée vers les résultats avec des objectifs, des indicateurs de mesure et, annuellement, un rapport d'évaluation de la performance.

L'appréciation de la performance passe bien évidemment par la création de valeur cible dont l'atteinte se mesure par des indicateurs ad hoc. La prégnance du lien entre les objectifs (généralement d'ordre politique) et les valeurs cible définies et mesurables grâce aux indicateurs va déterminer la qualité de l'outil décisionnel mis en place.

Les outils de cet ordre sont à n'en point douter ceux qui se développeront dans les prochaines années sous l'effet conjugué de « l'esprit » de la LOLF et des évaluations des politiques publiques, vocable à la mode qui recouvre en partie la notion de comptabilité par objectifs.

### 3.3. La programmation technique et financière

#### 3.3.1. Gestion du patrimoine (connaissance des coûts de maintien du patrimoine)

Une qualité comptable avancée permet de mettre en évidence un certain nombre de coûts indispensables à une gestion optimisée du patrimoine des collectivités.

On peut citer des coûts comme ceux liés à un entretien préventif insuffisant entraînant des réparations importantes, ou des coûts liés à la conservation d'un patrimoine inadapté et pléthorique.

En effet, la connaissance des coûts liés à un équipement est un préalable indispensable à la gestion des actifs.

Pour cela il convient tout d'abord de s'attacher à l'évaluation de la valeur des biens qui compose le patrimoine de la collectivité. La notion de valeur à utiliser devant plutôt relever de la valeur vénale ou de la valeur économique que de la valeur d'origine telle que le prévoit à ce jour la comptabilité publique.

On peut lister, pour illustrer la démonstration, un certain nombre de coûts liés à un bien qui ne sont généralement pas identifiés comme pesant sur le bien :

- Frais financiers
- Frais d'assurance
- Frais de gestion administrative
- Impôts et taxes

#### 3.3.2. Réflexion sur le patrimoine utile

Ainsi, peuvent être évaluées en fonction de ces différents coûts :

- l'utilité de la possession du bien en comparaison avec sa location
- l'opportunité d'utiliser un bien pour rendre (ou obtenir) un service en comparaison avec un autre moyen permettant d'arriver au même résultat

Cette réflexion doit être menée sur les biens dont la possession par la collectivité n'est pas indispensable pour des raisons matérielles (voiries) ou juridiques (hôtel de ville).

#### 3.3.3. Mise en évidence des risques patrimoniaux (problèmes de sécurité, de dérapage des coûts d'entretien)

Par ailleurs, la détention d'informations sur l'entretien des différents biens composant le patrimoine de la collectivité est la source indispensable à une gestion patrimoniale optimisée.

En effet, la connaissance des frais d'entretien, des réparations effectuées mais également des consommations liées à l'utilisation d'un bien permettent de mettre en place une stratégie visant à arbitrer entre les choix offerts au gestionnaire du patrimoine :

- Remplacement /renouvellement
- Entretien préventif
- Réparation
- ...

Cette connaissance peut également orienter les choix en matière d'assurance des biens selon la probabilité des sinistres et/ou le coût de remplacement (sur le modèle des carences en cas d'absence du personnel pour maladie).

Poussée à son terme, cette information comptable sur les coûts liés aux biens patrimoniaux doit permettre de mettre en évidence les problèmes de sécurité pouvant intervenir en fonction de la vétusté de certains biens ou de certains composants ou encore du risque de dérapage des frais d'entretien.

Ainsi, cette connaissance des coûts (d'utilisation voire d'opportunité) est à la base d'une programmation technico financière visant à définir le patrimoine utile et à programmer les renouvellements et les entretiens pour en définitive anticiper les risques et les besoins.

## 4. Recommandations du groupe de travail

### 4.1. L'adaptation des référentiels comptables et budgétaires pour une meilleure information financière

#### 4.1.1. Proposition n°1 : L'amélioration de l'information financière au moment de la préparation du budget

L'amélioration de l'information des assemblées délibérantes et celle des citoyens est consubstantielle, et a retenu l'attention du législateur depuis de nombreuses années : loi dite ATR du 6 février 1992, et loi du 12 avril 2000. Les éléments contenus dans ces lois ont par la suite été complétés régulièrement par les instructions comptables, notamment en matière de maquettes de présentation : amélioration et simplification (au sujet des opérations de bilan par exemple). Cependant, le choix a été fait par le législateur et le pouvoir réglementaire de distinguer le budgétaire du comptable, le premier différant en totalité du second. A l'avenir, et pour répondre à cette perspective d'évaluation, il serait bon de parvenir à établir un compte financier unique comme cela existe dans des établissements publics.

Notre première proposition serait de donner une meilleure lisibilité quant aux exercices écoulés en fournissant dans les annexes une balance reprenant les éléments essentiels des trois exercices précédents. Cela n'existe pas au niveau de l'Etat, en tout cas pas de manière aussi aboutie : par exemple, dans le projet de loi de finance en cours, seul est présent le budget de l'année tel que modifié par les lois de finances rectificatives. En revanche, aucune indication concernant le ou les budgets antérieurs n'apparaît. Une information est aujourd'hui potentiellement utilisable au travers de certains éléments rétroactivement, comme le niveau du budget précédent ou encore analyser les comptes administratifs des deux ou trois précédents exercices. Ce que souhaiterait le groupe de travail serait de donner aux assemblées délibérantes les éléments de réflexion budgétaire dès le début afin d'avoir une idée de l'évaluation. Pour ce faire, il faudrait pouvoir présenter une balance ou un équilibre rétrospectif des deux ou trois derniers exercices budgétaires.

Notre seconde proposition est de renforcer l'information des assemblées sur les délégations de services publics. L'annexe actuelle sur les engagements est souvent mal renseignée et lapidaire. L'article L.1411-7 du CGCT oblige les délégataires depuis 2006 à

donner des informations précises sur l'exploitation et le bilan de la concession (notamment la situation des biens de retour et de reprise). Le bilan de la collectivité n'est pas actualisé, avant le terme du contrat. Il s'agirait de présenter en annexe du compte administratif le rapport du délégataire ou une synthèse. Les DSP sont en effet l'une des classes de risques potentiellement importantes des collectivités.

Notre troisième proposition consisterait à produire en annexe des comptes administratifs un tableau du passif financier valorisé (dette propre) ainsi que pour les instruments de couverture. La soule ou indemnité de sortie des contrats financiers et bancaires serait donc chiffrée à la clôture.

Le but recherché n'est pas de compliquer ou rajouter des documents, mais de transformer l'existant en éléments plus appréhendables ou compréhensibles par les élus non experts en comptabilité et/ou finances publiques. Si les annexes ont parfois déjà fait l'objet de simplifications (par exemple, suppression de la présentation de bilans des associations subventionnées), elles recueillent encore des informations nombreuses qui ne revêtent pas nécessairement une grande utilité. Il pourrait être plus judicieux de présenter une annexe dans laquelle la dette soit valorisée en mark to market (court, moyen et long terme, avec l'évolution des taux d'intérêts payés sur les exercices à venir plutôt qu'une dette délivrée en comptabilisation nominale. De même, l'information annuelle sur les délégations de service public ne se réalisant aujourd'hui qu'au travers des comptes et par les engagements pris par les collectivités territoriales, celles-ci paraissent insuffisantes. Ainsi, la dimension première à modifier, selon le groupe de travail, est que les budgets présentés ne tiennent pas suffisamment compte des modifications de bilans apportés par les concessions, ni sur les risques pris (par exemple, indemnisation en fin de contrat).

#### 4.1.2. Proposition n°2 : L'élaboration d'un compte financier unique

La proposition serait de transposer les principes de production des comptes des établissements hospitaliers aux collectivités locales : un compte financier unique, retraçant le compte de résultat complet et un tableau de financement prenant en compte les diverses incidences.

Il s'agirait ainsi d'une synthèse tenant lieu à la fois de compte administratif et de compte de gestion. Cette présentation de compte financier, signé par l'exécutif local pour attester de la sincérité des comptes avec la comptabilité administrative, intégrerait les annexes prévues actuellement au compte administratif, et également un rapport de gestion portant éventuellement sur la comptabilité fonctionnelle. Ce compte financier serait lui aussi signé par le comptable et comprendrait la totalité des tableaux financiers et comptables ainsi que toutes annexes comptables (amortissements, provisions, garanties, actif, passif etc ...).

Le mot d'ordre est de parvenir à simplifier tout en améliorant la qualité de l'information fournie en annexes.

#### **4.1.3. Proposition n°3 : L'amortissement dans les comptes des collectivités territoriales**

Deux tendances principales peuvent se dégager pour la comptabilisation des amortissements dans les comptes des collectivités territoriales :

- Prise en compte dans l'équilibre budgétaire et problématique liée à l'anticipation possible de l'impôt
- Non prise en compte dans l'équilibre budgétaire et évolution vers la valorisation de l'actif

De ces tendances, plusieurs solutions découlent :

- Soit aller jusqu'à l'amortissement budgétaire et laisser le choix à la collectivité. Et constater l'amortissement sur la totalité de son patrimoine.
- Soit à défaut, rester au niveau de la dépréciation, en conservant le système actuel.

Il est nécessaire de réaliser un « test de dépréciation » de l'actif pour avoir la vraie valorisation de celui-ci.

#### **4.1.4. Proposition n°4 : Le système des provisions**

Il s'agit ici de s'interroger par exemple sur la valorisation des emprunts structurés. Comment provisionner les risques ? Surtout, lesquels doivent être pris en compte en premier ?

Quelles sont les solutions ?

Les principes généraux de la comptabilité, notamment celui de prudence et de rattachement des charges et des produits à l'exercice au cours duquel ceux-ci ont pris naissance, s'appliquent depuis déjà bientôt dix ans aux communes (instruction M14) suivies quelques années plus tard par les départements (instruction M52) et les régions (instruction M71).

La réforme initiée par l'ordonnance n°2005-1027 du 26 août 2005, complétée par deux décrets du 27 décembre 2005 et reprise dans les instructions relatives aux collectivités territoriales a renforcé ce mouvement.

L'histoire récente de l'instruction comptable M14 et des autres instructions comptables locales montre que la problématique des charges calculées a été plutôt esquivée ou limitée dans sa portée. Et ce, pour des raisons simples : la crainte de l'augmentation des impôts. Toute intégration au budget entrainerait de facto une augmentation suffisante des impôts pour doter les amortissements, bien que la M14 plafonne ce dispositif à une hausse de 2%. Le sens de l'histoire a été de réduire les obligations des collectivités territoriales ou d'aménager des informations de ces mêmes collectivités en matière de provisions.

Les provisions et les amortissements sont traités de façon identique dans le système budgétaire local. Généralement, ce sont des éléments uniquement informatifs qui n'aboutissent pas au financement par dotations. La logique des collectivités territoriales n'est pas de financer par dotations le renouvellement de l'actif mais plutôt de financer le déficit récurrent. L'idéal serait de parvenir à « forcer » les collectivités territoriales à réaliser la projection de leurs nécessités en besoin de fonds de roulement pour les nouveaux équipements.

En comptabilité privée, les gains et les pertes, sur marché organisé ou de gré à gré, opérations de couverture ou spéculatives, dénouées au cours de l'exercice apparaissent au compte de résultat. L'obligation de provision est générale. Elle est complétée pour les organismes soumis aux normes IFRS par l'obligation de produire de l'information sur les instruments financiers (IFRS 7, IAS 32 et IAS 39).

Un état annexé au budget primitif et au compte administratif permet de suivre l'état de chaque provision constituée. Il décrit le montant, le suivi et l'emploi de chaque provision. Dans tous les autres cas, la collectivité peut constituer une provision dès l'apparition d'un risque avéré.

Globalement, la nécessaire comptabilisation des Intérêts Courus Non Echus (ICNE) devrait être rappelée aux collectivités locales, notamment quand le produit structuré sort de sa phase de bonification. La comptabilisation des provisions pour risque financier doit être discutée, car si on a avancé sur le plan théorique, on n'a pas discuté de la portée pratique de cette mesure.

En comptabilité, la provision poursuit deux objectifs :

- Financièrement, l'entité réserve une partie de son résultat, donc des ressources non distribuées, pour faire face à un risque financier non immédiat
- Corollairement, l'affichage de ce risque, la provision étant inscrite au bilan.

La constitution d'une provision pour risque financier futur (par exemple par le débit du 6865 « Dotations aux provisions pour risques et charges financiers », et le crédit 15181 ou 15182 selon l'option de la collectivité) pourrait conduire une collectivité à augmenter ses recettes, et principalement ses impôts alors que d'une part le paiement de la soulte est susceptible de ne pas intervenir, si elle ne souhaite pas sortir de son prêt, et que d'autre part, les frais financiers pourraient potentiellement varier en fonction du marché aux échéances à venir. Ainsi, la provision entraînerait une réserve financière immédiate.

Dans le cadre comptable existant, l'obligation de provision risque de s'avérer inefficace pour les collectivités. Ainsi, deux solutions sont possibles pour les collectivités territoriales :

- Soit abandonner la provision et conserver la seule documentation en annexe des CA, avec valorisation des positions,
- Soit au contraire envisager que ces positions soient toujours retranscrites dans les comptes, mais alors selon un nouveau schéma comptable.

Sur ce point, des dispositifs ont été élaborés dès l'expérimentation de la M14 pour éviter l'augmentation des impôts locaux pour souscrire aux nouvelles obligations comptables.

Les provisions décrites ont pour objectif de couvrir la collectivité du risque de charges financières à venir, mais ce ne sont probablement pas les seules à devoir être prises en compte.

#### 4.1.5. Proposition n°5 : La consolidation des comptes

Le but premier d'une telle pratique est d'éviter les doublons de comptabilité.

Cela rend cependant obligatoire la détermination d'une entité consolidante, et d'une méthode de consolidation.

A priori, l'échelon le plus susceptible d'être concerné par cette mesure serait celui de l'intercommunalité. Il s'agirait de déterminer la collectivité consolidante, puis ses filiales (quid des DSP et SEM). Enfin, il est nécessaire de prévoir quels éléments consolider afin d'utiliser l'analyse pour donner par exemple le coût d'une compétence pour chaque collectivité ou filiale.

Ces éléments pourraient être, en premier lieu :

- Total Recettes / Dépenses des sections Fonctionnement et Investissement
- Stock de la dette
- Valeur des immobilisations (actif)

#### 4.1.6. Proposition n°6 : L'agrégation des comptes

A la différence de la notion de consolidation, l'agrégation n'implique pas la définition d'une entité consolidante.

L'agrégation territorialisée, telle que retenue par la Direction Générale des Finances Publiques du MINEFI, consiste en l'addition des données financières de plusieurs niveaux de collectivités sur un territoire donné. Le champ et la nature des informations agrégées sont déterminés par les acteurs locaux en fonction de leurs besoins. Ils peuvent être globaux ou partiels, porter sur l'ensemble de l'action des collectivités ou sur une compétence, etc.

Cela permettrait une appréhension de la dépense publique totale sur un territoire donné.

- Agréger les comptes des communes avec ceux des EPCI.
- Harmoniser les instructions comptables de manière à ce que les mouvements croisés soient facilement identifiables. Ex : créer des n° de comptes particuliers

#### 4.1.7. Proposition n°7 : L'amélioration en termes de comptabilité fonctionnelle

La proposition consisterait à renforcer l'intérêt et la fiabilité de la présentation fonctionnelle par :

- L'encouragement à développer des sous-fonctions adaptées à la collectivité
- La possibilité de créer des fonctions intermédiaires qui seraient re-ventilées par la suite
- L'intangibilité du cadre fonctionnel défini pour la durée du mandat (avec une modification possible lors du premier exercice budgétaire)
- L'édition de normes ou recommandations sur la manière de renseigner cette comptabilité fonctionnelle (élaboration d'un guide indicatif)
- La vérification par le comptable public ou par un organisme certificateur de la correcte imputation fonctionnelle des charges et des produits

Cela permettrait de rendre « plus parlant » le budget de la collectivité pour les citoyens et favoriserait les comparaisons.

## 4.2. L'élaboration des comptes et leur certification

### 4.2.1. Proposition n°8 : Maintien de la répartition des tâches lors de la tenue des comptes

*o La répartition des tâches et des responsabilités entre ordonnateur et comptable*

Même dans une logique de restructuration et de diminution des personnels, la répartition des tâches entre ordonnateur et comptable semble devoir persister.

Une identité de personnes pourrait en effet conduire à des dysfonctionnements ou des risques quant à certaines opérations, par exemple lors d'un dépôt de fonds.

*o L'intérêt de la persistance de la séparation institutionnelle ordonnateur/comptable*

L'intérêt plaide là encore favorablement à ce que cette séparation soit maintenue de par la collaboration étroite qui existe.

Elle peut toujours s'intégrer dans le cadre des Convention de Service Comptables et Financiers.

### 4.2.2. Proposition n°9 : Améliorer la démarche de contrôle interne

*o Mise en place d'un observatoire des risques internes/externes*

L'inventaire des risques internes/externes est de la responsabilité du plus haut niveau de gouvernance (conseil municipal, conseil d'administration...) ; pour les grosses structures, le relais peut être pris par un Comité d'audit et des risques

Chaque risque doit faire l'objet d'un scénario (que se passe t'il si...tel risque survient ?) ; par exemple, que se passe t-il si un fort contributeur fiscal quitte le territoire fiscal ?

Chaque scénario doit aboutir à la mise en place de procédures alternatives pour réduire le risque ; par exemple, comment favoriser/accompagner le contributeur pour maximiser les chances de maintien sur le territoire...comment diversifier les recettes fiscales... ; la réduction du risque doit être évaluée dans son rapport « coût/efficacité »

S'il n'est pas possible de réduire le risque, on peut rechercher à assurer le risque auprès d'une compagnie d'assurance

L'inventaire des risques est mis à jour régulièrement et en permanence à la faveur de l'apparition d'un risque nouveau ou de la variation importante du niveau de risque

Une procédure spécifique est mise en place pour gérer cette mise à jour et des responsabilités sont définies pour optimiser la gestion de cette procédure

*o Identification des procédures clés et des indicateurs permettant la maîtrise des risques internes/externes*

Une méta-procédure permet de suivre la mise en place et la maintenance de toutes les procédures clés ; elle est gérée par la gouvernance de l'entité.



Une procédure de maîtrise des risques est mise en place (voir supra)  
Les procédures clés faisant l'objet de risques importants et spécifiques sont identifiées

Des indicateurs de performance sont établis permettant de vérifier en permanence des dérives éventuelles de la procédure elle-même ou de l'objet même de la procédure

- *Identification des points forts et faibles des procédures*

Les points forts et les points faibles des procédures ont été identifiés. Le service d'audit interne s'attache à vérifier l'existence et le fonctionnement effectifs des points forts. Il s'attache également à vérifier l'impact des points faibles afin de qualifier cet impact. Si cet impact est significatif ou risque d'être significatif, le service d'audit interne préconise la mise en place d'un contrôle spécifique supplémentaire ou bien d'un changement dans le contrôle de la procédure, afin de réduire, ou mieux, d'éliminer cet impact.

L'évolution des points forts et des points faibles fait l'objet d'un suivi procédure par procédure. Le suivi décrit l'impact du point faible ainsi que la préconisation et sa mise en place.

- *Contrôles exercés sur les procédures (audit interne et audit externe)*

Un planning de vérification du fonctionnement des procédures est proposé par la gouvernance

Des sondages sont effectués par les auditeurs internes ou externes sur les points forts et sur les sécurités mises en œuvre pour atténuer les points faibles

Un rapport d'audit est fourni à la gouvernance sur les constats et les préconisations faits par les auditeurs.

#### **4.2.3. Proposition n°10 : La bonne utilisation de l'IASQCL et sa mise sous tension avec la qualité comptable**

L'IASQCL sert à évaluer la performance du système d'information comptable dans son ensemble.

Etant donné qu'il observe le bout de la chaîne de traitement des informations notamment comptables, il met sous tension la qualité du contrôle interne et du contrôle de gestion, pour révéler des dysfonctionnements.

En effet, les variations des indicateurs montrent à la fois les changements dans les opérations mais aussi les dérives.

Il s'agit donc d'un outil d'évaluation utile permettant d'apprécier « statistiquement » la qualité comptable, qui pourrait être développé ou intégré à une procédure plus large comme moyen de contrôle.

Notre proposition serait que le rendu public du rapport annuel de l'IASQCL pourrait renforcer l'intérêt des éléments fournis par son analyse.

#### **4.2.4. Proposition n°11 : La certification des comptes des collectivités locales**

La démarche de certification des comptes de collectivités locales peut s'inspirer de celle mise en œuvre dans les entités privées ou par la Cour des comptes pour la certification des comptes de l'Etat

- Définition de la mission et élaboration d'une lettre de mission
- Planification des travaux (prise de connaissance, détermination des contrôles, contrôles proprement-dits dont notamment l'inventaire physique et la circularisation des tiers
- Synthèse de la mission présentée à la gouvernance
- Opinion formulée dans le rapport d'audit

Développements possibles

- Procédure d'alerte (pour tout fait de nature à remettre en cause la pérennité de l'entité
- Révélation des faits délictueux au procureur de la République

Opinion sur les comptes prévisionnels

La mise en œuvre d'une démarche de certification des comptes nécessitera une réflexion commune et un échange de bonnes pratiques entre les magistrats des Chambres régionales des comptes et les commissaires aux comptes ; une adaptation et une formation devront être envisagées.

### **4.3. Proposition d'une démarche de contrôle de gestion applicable aux collectivités locales**

#### **4.3.1. Proposition n°12 : Proposition d'une démarche de contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion doit s'attacher à :

- cartographier en permanence le modèle économique et la chaîne de valeur de l'entité pour vérifier si leur représentation est à jour (organigramme des activités et de leur « fabrication »)
- s'assurer que les services rendus aux usagers correspondent aux objectifs de la gouvernance de l'entité en termes de qualité et de coûts
- vérifier que les tableaux de bord remontent les indicateurs quantitatifs et qualitatifs correspondant aux objectifs de la gouvernance de l'entité en termes d'activité, de coût, de qualité et de résultat
- s'assurer que les systèmes d'information internes/externes de l'entité sont capables de remonter les informations propres à alimenter les indicateurs dans un délai raisonnable et avec un degré fiable
- proposer des actions correctrices pour aider l'entité à répondre aux objectifs que la gouvernance lui a assignés

Pour cela, la mise en place d'une gestion orientée vers des résultats avec des objectifs prédéfinis, des indicateurs de mesure et un rapport annuel d'appréciation de la performance nous paraît souhaitable. Ce rapport étant annexé au compte administratif et soumis à l'approbation de l'Assemblée Délibérante.

### LISTE DES ABREVIATIONS

AMF	Autorité des Marchés Financiers
APCP	Autorisations de Programmes – Crédits de Paiement
ATR (Loi)	Loi Administration Territoriale de la République
CEE	Communauté Economique Européenne
CGCT	Code Général des Collectivités Territoriales
CSCF	Convention de Services Comptables et Financiers
DGFIP	Direction Générale des Finances Publiques
DSP	Délégation de Service Public
EPCI	Établissement Public de Coopération Intercommunale
EPN	Etablissement Public National
EPIC	Établissement Public Industriel et Commercial
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standard Board
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IASQCL	Indice Agrégé de Suivi Qualitatif des Comptes Locaux
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISA	International Standards on Auditing
JOUE	Journal Officiel de l'Union Européenne
LOLF	Loi Organique relative aux Loies de Finances
LSF	Loi de Sécurité Financière
NEC	Notes d'Evaluation de la Comptabilité
NEP	Norme d'Exercice Professionnel
PCG	Plan Comptable Général
PPP	Partenariat Public Privé
SEM	Société d'Economie Mixte
SPIC	Service Public à caractère Industriel et Commercial

### BIBLIOGRAPHIE

#### Normes

- Constitution du 4 octobre 1958
- Loi Organique n°2001-692 du 1/08/2001 relative aux Loies de Finances, JORF n°177 du 2 août 2001 page 12480
- Loi d'orientation n°92-125 du 6 février 1992 relative à l'administration territoriale de la République, JORF n°33 du 8 février 1992 page 2064
- LOI n° 2003-706 du 1er août 2003 de sécurité financière, JORF n°177 du 2 août 2003 page 13220
- Code Général des Collectivités Territoriales
- Instruction Comptable M14
- Instruction Comptable M52
- Instruction Comptable M71
- IAS
- IFRS

#### OUVRAGES

- René DEMEESTERE, Le contrôle de gestion dans le secteur public, 2° Edition, Collection Systèmes, Editions LGDJ
- Mémento Pratique Francis Lefebvre, Audit et Commissariat aux Comptes
- Christine KLOECKNER, La réforme comptable communale : pour une nouvelle approche de la démocratie locale, Université de Sophia-Antipolis

## CONTACT

Académie des Sciences et Techniques  
Comptables et Financières

19 rue Cognacq Jay  
75341 Paris Cedex 07  
Tél. 01 44 15 60 00  
Fax 01 44 15 90 05

William Nahum - Président  
06 07 86 41 64

Marie-Claude Picard - Assistante du président  
01 44 15 62 52  
mcpicard@lacademie.info

Benoît Ramozzi - Communication / Presse  
01 44 15 60 27  
bramozzi@lacademie.info

[www.lacademie.info](http://www.lacademie.info)

D'autres guides sont en téléchargement sur le site [www.lacademie.info](http://www.lacademie.info) :

- Cahier N° 1 – IAS 36 - Guide de lecture - Dépréciation d'actifs - Détermination de la valeur recouvrable des actifs
- Cahier N° 2 – La gouvernance associative : comment améliorer et rendre plus sûrs la conduite, la gestion et le fonctionnement des organismes sans but lucratif
- Cahier N° 3 – La dématérialisation des factures : la nouvelle équation  $FE = EDI + (I+P)^2$
- Cahier N° 4 – La maîtrise des risques : une approche innovante à la portée de toutes les entreprises
- Cahier N° 5 – Les PME et le développement durable : comment mesurer la performance en matière de développement durable ?
- Cahier N° 6 – Le rôle des professionnels de la comptabilité, de l'audit et de la finance dans la Gouvernance d'entreprise
- Cahier N° 7 – IAS 36 - Guide de lecture (volume 2) Dépréciation d'actifs - Précisions sur la Détermination de la Juste Valeur diminuée des coûts de la vente
- Cahier N° 8 – Le management de transition, un nouvel outil managérial : mode d'emploi et bonnes pratiques
- Cahier N° 9 – Convergence IFRS - US GAAP - Enjeux identifiés à partir de la pratique des groupes français cotés aux USA
- Cahier N° 10 – Le Financement des Entreprises après Bâles 2
- Cahier N° 11 – Comment encourager le développement pérenne de l'entrepreneuriat en France ?
- Cahier N° 12 – Trade finance : Risques, Techniques, Technologies
- Cahier N° 13 – Les bonnes pratiques en matière de contrôle interne dans les PME
- Cahier N° 14 – La gouvernance d'entreprise : une vision globale du management
- Cahier N° 15 – Le management des entreprises en difficulté financière
- Cahier N° 16 – La maîtrise des risques dans les opérations d'acquisition
- Cahier N° 17 – L'allocation du coût du regroupement aux actifs et passifs de la société acquise

A propos de l'Académie :

- Rassembler les professionnels de la comptabilité, de l'audit, de la gestion et de la finance, qu'ils exercent dans l'entreprise, les administrations, l'enseignement ou la profession libérale, en vue de faciliter leurs échanges et identifier les bonnes pratiques.
- Elever le niveau de la réflexion doctrinale et pratique, produire et diffuser largement, dans ces matières.
- Constituer un réseau de professionnels pluridisciplinaires au service de l'économie et exporter les valeurs et le savoir-faire français à l'international.

L'Académie est une initiative de l'Ordre des Experts-Comptables

