

# GESTION & FFP

# FINANCES PUBLIQUES

La Revue

Fondée en 1921

## COMPTABILITÉ

Normes et  
pratiques comptables  
dans la sphère publique

Rejoignez-nous  
sur le site :  
Flashez !



# DES SOLUTIONS BANCAIRES ATTRACTIVES ET SOLIDAIRES !



AP Offre BFM - Revue Gestion et Finances publiques - Juillet 2014 - © Groupe Opéra - Photo © Getty Images - Document non contractuel

Cet article diffuse par Lavoisier est disponible en accès libre et gratuit sur archives-gfp.revuesonline.com

## La BFM vous accompagne à chaque étape de la vie

S'installer, concrétiser des projets... ou préparer son avenir et celui de ses enfants, la Banque Française Mutualiste vous apporte des solutions bancaires assorties de **conditions attractives et performantes** !

Créée par les mutuelles de la Fonction publique, la BFM est **guidée par des valeurs mutualistes de solidarité et de responsabilité citoyenne**.

**Un crédit vous engage et doit être remboursé. Vérifiez vos capacités de remboursement avant de vous engager.**

Découvrez toute l'**offre de la BFM**  
dans chaque agence de **notre partenaire Société Générale**

Contactez-nous du lundi **0 821 222 500** *éco fil*  
au samedi de 9h à 18h : (0,118 € TTC/min depuis un fixe en France métropolitaine)

[www.bfm.fr](http://www.bfm.fr)

Banque Française Mutualiste - Société anonyme coopérative de banque au capital de 112 777 928,50 €. RCS Créteil 326 127 784.  
Siège social : 1, place des Marseillais - 94227 Charenton-le-Pont Cedex.



PROFESSION BANQUIER  
VOCATION SOLIDARITÉ



**ADMINISTRATION**

Directeur de la publication :

Jacqueline ESCARD

Rédacteurs en chef :

Gérard LE GRAND, MICHEL LE CLAINCHE

Rédacteurs en chef adjoints :

Jean-Luc ALBERT, Bernard HOUTEER,  
Jacques PÉRENNÈS, Jean-Luc PISSALOUX

**COMITÉ DE RÉDACTION**

Bernard ADANS, René BARBERYE,  
Jean-Louis BOURGEON, Marie-Pierre CALMEL,  
Daniel CASABIANCA, Philippe DUFRESNOY,  
Annick DUMONT, Sylvie de GENTILE,  
Sébastien KOTT, Danièle LAJOURMARD,  
Michel LEHALLE, Marc LEROY, Bernard LIMAL,  
Didier MAUPAS, Philippe MAZUEL,  
Danièle MOUGINOT DE BLASI  
Bernard NICOLAIEFF, Jacques PERREAULT,  
Christian RATEL, Jean-Yves RAUDE,  
Charles-Henri ROUILLEAUX-DUGAGE,  
Jacques SPINDLER, Claude Suire-REISMAN

Conception et mise en page : Feuilles de styl

Impression : néotypo

N° imprimeur : 201408.0009

Dépôt légal : Septembre 2014

Tirage : 2500 exemplaires

Éditeur :

Sarl Les Éditions Gestion et Finances Publiques  
- La Revue - au capital de 25 000 €  
CPPAP n° 0218T 82762  
ISSN 1969-1009

**ABONNEMENTS**

6 numéros par an

Métropole : 150 € (TTC)

DOM : 180 € (TTC)

TOM et étranger : 200 € (TTC)

Abonnement de janvier à décembre

Prix du numéro : 25 €

Les articles publiés dans La Revue n'engagent que la responsabilité de leurs auteurs.

© Aux termes du Code de la propriété intellectuelle, toute reproduction ou représentation, intégrale ou partielle, de la présente publication, faite par quelque procédé que ce soit, sans consentement de l'auteur ou de ses ayants droit ou ayants cause, est illicite et constitue une contrefaçon sanctionnée par les articles L.335-2 et suivants du CPI.



Gestion & Finances Publiques contribue au respect de l'environnement en choisissant un papier PEFC et en confiant la réalisation de cette revue à un imprimeur labellisé Imprim'vert et certifié ISO 14001.

**COMPTABILITÉ : NORMES ET PRATIQUES COMPTABLES DANS LA SPHÈRE PUBLIQUE 3**

- Préface – Michel PRADA ..... 3
- Faut-il viser une harmonisation européenne des comptabilités publiques ? – Jean-Paul MILOT ..... 4
- L'évolution de la comptabilité des organismes publics depuis la LOLF – Danièle LAJOURMARD ..... 10
- Les 4 ans d'activité du CNoCP – Marie-Pierre CALMEL ..... 15
- La qualité des comptes des administrations publiques, assujettis à la certification par un commissaire aux comptes – Dominique PANNIER ..... 25
- Contrôle interne et gestion des risques au sein du secteur public local : état des lieux et enjeux – Alexandre EVIN-LECLERC ..... 29
- Le contrôle interne : outil de gestion des risques et levier de performance. Enjeux et spécificités de sa mise en œuvre dans le secteur public Nicolas GASNIER-DUPARC / Brigitte VAIRA-BETTENCOURT ..... 34
- Les normes comptables européennes du secteur public (EPSAS), un enjeu de la gouvernance économique et financière de l'Union – Danièle LAMARQUE ..... 44
- La normalisation internationale, actualité de l'IPSAS Board – Guy PIOLÉ ..... 49
- Comptabilité et droit public : présentation du projet de recherche entre le CNoCP et le CRDP de Nanterre – Aurélien CAMUS / Sébastien KOTT / Lionel ZEVOUNOU ..... 54

**FISCALITÉ 59**

- Un centenaire encore immature : l'impôt sur le revenu – André BARILARI ..... 59
- Lutte contre la fraude et l'évasion fiscales : chronique de l'année 2013 Hervé ISRAËL / Hugo MATRICON ..... 65

**COLLECTIVITÉS TERRITORIALES 71**

- L'Agence France Locale : un outil conçu par et pour les collectivités territoriales Olivier LANDEL ..... 71
- Un outil d'évaluation au service des collectivités territoriales : le suivi individuel des entreprises bénéficiant d'aides publiques – Mathieu MANIACI ..... 75
- L'évolution depuis 20 ans des outils de gestion des collectivités locales au regard des dimensions économique (et financière), sociale et politique de l'action publique locale – Éric PORTAL ..... 77

**FINANCES PUBLIQUES 83**

- L'équilibre financier de la Sécurité sociale et la contribution sociale généralisée, ou « à l'impossible nul n'est tenu » – Aurélie DORT ..... 83
- Existe-t-il un bon taux de dépenses publiques dans le PIB ? – Jean-Marc DANIEL ..... 93
- Extraits du message du Procureur Général (Rapport d'Activité 2013 de la Cour des comptes) – Gilles JOHANET ..... 97
- Recommandations du Conseil européen du 2 Juin 2014 sur les programmes de réforme et de stabilité de la France ..... 98
- Nécessité et difficultés du redressement de nos comptes publics – Paul HERNU ..... 100
- Communiqué de presse émanant de la Cour des comptes lors de la publication de son rapport annuel sur la situation et les perspectives des finances publiques – 17 Juin 2014 ..... 109
- Extraits de la lettre introductive au Rapport annuel de la Banque de France, exercice 2013 – Christian NOYER ..... 112

**GESTION ET ORGANISATION ADMINISTRATIVE 114**

- Modernisation de l'action publique : quand le Think Tank Terra Nova sonne la charge ! – Benoît FLEURY ..... 114
- Développer le pilotage stratégique et la mesure des actifs immatériels des entités publiques – Kristof DE MEULDER ..... 118

**HÔPITAUX 124**

- Comment stabiliser la dette des établissements publics de santé ? – René BARBERYE ..... 124

**HISTOIRE 130**

- Rencontre avec un TPG atypique – Vincent RAUDE ..... 130

**CHRONIQUE de jurisprudence financière 134**

Jean-Luc GIRARDI / Pierre ROCCA



**ADMINISTRATION**

Responsible Editor :

Jacqueline ESCARD

Editors in chief :

Gérard LE GRAND, MICHEL LE CLAINCHE

Assistants chief editors :

Jean-Luc ALBERT, Bernard HOUTER, Jacques PÉRENNÉS, Jean-Luc PISSALOUX

**EDITORIAL COMMITTEE**

Bernard ADANS, René BARBERYE,  
Jean-Louis BOURGEON, Marie-Pierre CALMEL,  
Daniel CASABIANCA, Philippe DUFRESNOY,  
Annick DUMONT, Sylvie de GENTILE,  
Sébastien KOTT, Danièle LAJOURMARD,  
Michel LEHALLE, Marc LEROY, Bernard LIMAL,  
Didier MAUPAS, Philippe MAZUEL,  
Danièle MOUGINOT DE BLASI  
Bernard NICOLAIEFF, Jacques PÉRREAULT,  
Christian RATEL, Jean-Yves RAUDE,  
Charles-Henri ROULLEAUX-DUGAGE,  
Jacques SPINDLER, Claude Suire-REISMAN

Model : Feuilles de styl

Printing : neotypo

Printeur N. : 201408.0009

Legal deposit : September 2014

Edition : 2500 copies

Editor :

Sarl Les Éditions Gestion et Finances Publiques

- La Revue - with a capital of 25.000 €

CPPAP n° 0218T 82762

ISSN 1969-1009

**SUBSCRIPTIONS**

6 issues a year

Metropolitan France : € 150

DOM : € 180

TOM and foreign : € 200

Subscriptions take date as from January 1st every year.

Price of the issue: 25 €

Articles in the Revue represent the authors' views only

© Partial reproduction or display of this publication by any process without the consent of the author or his successors in interest is punishable as a criminal offense pursuant to Intellectual Property Code §§ L. 335-2 ff.



Gestion & Finances Publiques contributes to the environmental protection by choosing a paper PEFC and entrusting the realization of this magazine to a printer certified Imprim'vert and ISO 14001.

# Table of contents

**ACCOUNTING : ACCOUNTING STANDARDS AND PRACTICES IN THE PUBLIC SPHERE 3**

— Preface – Michel PRADA ..... 3

— Must we strive towards setting up a European harmonisation of public accounts? – Jean-Paul MILOT ..... 4

— Changes in public service accounting methods since the enforcement of the LOLF (legislation governing public finance) – Danièle LAJOURMARD ..... 10

— Four years activity of the CNoCP (the French public accounting standards board) – Marie-Pierre CALMEL ..... 15

— The quality of the accounts held by public administrations and certified by auditors – Dominique PANNIER ..... 25

— Internal control processes and risk management within the local public sector: the present situation and the stakes at hand – Alexandre EVIN-LECLERC ..... 29

— Internal control: a risk management tool and a performance lever. Stakes and specificities of its use in the public sector – Nicolas GASNIER-DUPARC / Brigitte VAIRA-BETTENCOURT ..... 34

— European Public Sector Accounting Standards (EPSAS): a challenge for the economic and financial governance of the Union – Danièle LAMARQUE ..... 44

— International standardisation, news from the IPSAS Board – Guy PIOLÉ ..... 49

— Accounting and public law: presentation of the research project involving the CnoCP and the Nanterre CRDP (public law research centre) – Aurélien CAMUS / Sébastien KOTT / Lionel ZEVOUNOU ..... 54

**TAXATION 59**

— A century-old institution that has not yet reached maturity: the income tax – André BARILARI ..... 59

— Combating tax fraud and evasion: a summary for year 2013  
Hervé ISRAËL / Hugo MATRICON ..... 65

**LOCAL TERRITORIAL AUTHORITIES 71**

— The France Locale Agency: a tool developed by and for the use of local authorities  
Olivier LANDEL ..... 71

— An assessment tool for local authorities: individual follow-up of firms granted public aids – Mathieu MANIACI ..... 75

— Changes over the past 20 years in local authorities' management tools as regards the economic (as well as financial), social and political scope of local public action  
Eric PORTAL ..... 77

**PUBLIC FINANCES 83**

— The financial balance of Social Security accounts and the Generalized Social Contribution or stating that no one can be expected to do the impossible – Aurélie DORT ..... 83

— Is there such a thing as the right GDP ratio for public expenditure? – Jean-Marc DANIEL ..... 93

— Excerpts from the message delivered by the Attorney General and included in the Cour des comptes Activity Report for 2013 – Gilles JOHANET ..... 97

— Recommendations delivered by the European Council on 2nd June 2014 concerning French reform and stability programmes ..... 98

— The urgent need and the difficulties related to rebalancing our public accounts – Paul HERNU ..... 100

— Press release from the Cour des comptes when publishing its annual report on the situation of and the prospects for public finances – 17 June 2014 ..... 109

— Excerpts from the introductory letter to the Bank of France Annual Report for 2013 – Christian NOYER ..... 112

**ADMINISTRATIVE MANAGEMENT AND ORGANIZATION 114**

— Modernisation of public action: when the Terra Nova Think Tank leads the charge! – Benoît FLEURY ..... 114

— Developing strategic piloting and evaluation of intangible assets owned by public entities – Kristof DE MEULDER ..... 118

**HOSPITALS 124**

— How can public health institutions' debt be stabilized? – René BARBERYE ..... 124

**SOME HISTORY 130**

— Meeting an atypical Paymaster General – Vincent RAUDE ..... 130

**LEGAL financial developments 134**

Jean-Luc GIRARDI / Pierre ROCCA



Michel PRADA  
Président du CNoCP

**L**a Revue *Gestion et Finances Publiques* confirme, par la publication du présent numéro, sa vocation d'incontournable instrument de diffusion des informations relatives à la modernisation des outils comptables indispensables à l'éclairage de la gestion financière des entités du secteur public. Elle s'inscrit dans la continuité de la tradition séculaire de la Revue du Trésor dont elle a grandement élargi le champ et je suis heureux de pouvoir ici rendre hommage à celles et ceux, administrateurs, éditeurs et auteurs qui assurent la continuité de sa publication et la richesse de son contenu.

En une dizaine d'articles, *la Revue* présente un panorama très complet des problématiques associées à la définition des normes, à leur mise en œuvre, au contrôle de la qualité comptable, à la relation entre comptabilité, gestion des risques et, plus largement, gestion des entités publiques. Elle aborde également la question de la relation entre les experts engagés dans l'action et les universitaires engagés dans la recherche, entre les professionnels du secteur public et ceux du secteur privé, tant il est clair que les frontières historiques cèdent non seulement à la globalisation territoriale mais aussi à la globalisation intellectuelle, sans cependant porter atteinte à la diversité et aux spécificités qui caractérisent les différentes entités et leurs modes opératoires. Elle traite enfin des questions internationales devenues, du fait des crises internationales des finances publiques, une composante essentielle des évolutions récentes et en cours, plus particulièrement en Europe.

En analysant les rapports entre comptabilité générale et comptabilité nationale et en rappelant l'ancrage des réformes comptables dans la LOLF, *la Revue* nous rappelle en outre que la Comptabilité, outil certes indispensable, trouve la plénitude de son utilité dans son articulation avec les autres outils de la gestion micro et macro-économique auxquels elle fournit des données essentielles qu'il convient d'enrichir par les techniques d'analyse statistique et prévisionnelle. Instrument de mesure de l'activité et des résultats et de description de la situation des entités, la comptabilité est à la gestion ce que les instruments de navigation sont au régatier. Nécessaire à l'analyse, elle ne saurait ni définir la stratégie ni tracer la route, et ses principes, pas plus que ses modalités de tenue, ne sauraient être influencées par le but à atteindre. Il faut retrouver la claire perception du bon usage des différents outils de gestion : la mesure de l'activité et des résultats, la prévision du proche avenir qui gouverne l'action, et l'éclairage du futur par le test de « soutenabilité » des politiques publiques. ■



Jean-Paul MILOT  
Conseiller du Président du CNoCP

## Faut-il viser une harmonisation européenne des comptabilités publiques ?

*Il est toujours difficile pour un numéro centré, comme celui-ci sur les normes et pratiques comptables dans la sphère publique, de collecter tous les articles en temps voulu. Ainsi nos prochains numéros publieront-ils deux articles supplémentaires relevant de cette thématique : l'un consacré à la perception d'un comptable public des changements enregistrés dans sa gestion quotidienne depuis la mise en œuvre de la LOLF et du GBCP, l'autre d'un cabinet d'expertise comptable tirant les leçons, lui-aussi, des diverses opérations de certification des comptes qu'il a assumées ces derniers mois.*

Des données fiables et exhaustives sont indispensables pour assurer la conduite et la surveillance des finances publiques au niveau européen. Les comptabilités nationales répondent, pour l'essentiel, à ce besoin. Toutefois, la comptabilité générale des entités comprises dans le périmètre des APU doit apporter d'utiles compléments, ce qui peut impliquer le développement de normes européennes de comptabilité publique (EPSAS). Le dispositif de normalisation devra être adapté aux objectifs poursuivis et laisser une large marge de manœuvre aux États.

**L**e futur possible développement de normes de comptabilité publique européenne (EPSAS) pose la question des objectifs poursuivis par cette démarche. Elle pose également la question de leur statut juridique et de la gouvernance du système qui doit les élaborer.

La question des objectifs est évidemment liée à la nécessité de disposer des informations finan-

cières permettant de définir et de contrôler des politiques visant à la stabilité budgétaire dans l'Union européenne. Comme la comptabilité nationale, l'outil traditionnel en la matière, a montré de sérieuses limites, notamment dans les pays dans lesquels cette comptabilité ne pouvait s'appuyer sur une solide comptabilité générale fonctionnant au niveau des entités constituant le secteur des administrations publiques, la question

des relations entre l'implantation d'éventuelles EPSAS et la pratique des comptes nationaux est également posée.

La question du statut et de la gouvernance du dispositif permettant d'élaborer et de promulguer de telles normes est à replacer dans le cadre des dispositions définissant les compétences et le rôle des institutions européennes.

## Des données comptables de qualité sont indispensables au niveau européen

Les engagements européens en matière de maîtrise des finances publiques sont formulés dans le pacte de stabilité et de croissance qui est fondé sur deux règlements du 7 juillet 1997. Le premier est relatif au renforcement de la surveillance des positions budgétaires ainsi que de la surveillance et de la coordination des politiques économiques, le second vise à accélérer et à clarifier la mise en œuvre de la procédure concernant les déficits excessifs. Le Conseil européen des 22 et 23 mars 2005 a apporté des précisions et des évolutions mineures sans entraîner de modifications formelles de ces deux textes. Le règlement concernant les déficits excessifs a été modifié par un règlement du 8 novembre 2012. La surveillance des finances publiques au niveau européen repose donc toujours sur ces deux piliers : la définition d'objectifs de stabilité et l'interdiction des déficits excessifs.

Aux termes des textes européens, les données nécessaires pour apprécier la situation des finances publiques des États membres sont donc, outre le PIB, le niveau de la dette publique, le déficit mesuré par le besoin net de financement des administrations publiques (APU) et le solde structurel annuel des APU. Les deux premières notions sont définies dans le protocole N° 12 annexé aux traités de l'UE, la troisième dans l'article 3.3 du TSCG.

La dette et le déficit sont des notions définies par la comptabilité nationale (SEC 95 puis SEC 2010). Il s'agit en principe d'un système fondé sur les droits constatés et, à ce titre, susceptible d'être mis en correspondance avec des données de comptabilité générale lorsqu'elles existent. La notion de solde structurel annuel est définie dans l'article 3.3 comme le solde annuel corrigé des variations conjoncturelles, déduction faite des mesures ponctuelles et temporaires. Elle reste fondée sur la notion de solde budgétaire, calé sur les données de comptabilité nationale, mais les éléments permettant de passer d'un solde bud-

## Les textes relatifs à la surveillance des finances publiques au niveau européen

L'article 3.1 du traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance au sein de l'Union économique et monétaire (TSCG) signé le 2 mars 2012 par les États membres de l'Union européenne prévoit que :

« a) La situation budgétaire des administrations publiques d'une partie contractante est en équilibre ou en excédent ;

b) La règle énoncée au point a) est considérée comme respectée si le solde structurel annuel des administrations publiques correspond à l'objectif à moyen terme spécifique à chaque pays, tel que défini dans le pacte de stabilité et de croissance révisé, avec une limite inférieure de déficit structurel de 0,5% du produit intérieur brut aux prix du marché... ».

L'article 4 indique : « Lorsque le rapport entre la dette publique et le produit intérieur brut d'une partie contractante est supérieur à la valeur de 60%... ladite partie contractante la réduit à un rythme moyen d'un vingtième par an, à titre de référence, ainsi que le prévoit l'article 2 du règlement du Conseil du 7 juillet 1997 visant à accélérer et à clarifier la mise en œuvre de la procédure concernant les déficits excessifs, modifié par le règlement du 8 novembre 2012... ».

gétaire « brut » au solde structurel relèvent d'une autre démarche.

Les données de comptabilité nationale permettent donc de mesurer le déficit et la dette des APU, ces deux éléments sont à la base des dispositions relatives à la procédure de déficit excessif (PDE). En revanche, l'exigence d'équilibre du solde structurel porte plus sur des prévisions puisque, comme l'indique l'article 3.1 du TSCG, il s'agit de vérifier que les objectifs à moyen terme respectent la règle d'équilibre.

Le règlement du 21 mai 2013, établissant des dispositions communes pour le suivi et l'évaluation des projets de plans budgétaires et pour la correction des déficits excessifs dans les États membres de la zone euro, définit les modalités concrètes de surveillance multilatérale des politiques budgétaires et complète la procédure de correction des déficits excessifs. Il introduit ainsi de nouveaux besoins d'information qui intègrent essentiellement des éléments prévisionnels et qualitatifs. Par exemple, l'article 7.4 prévoit une évaluation globale des perspectives budgétaires de l'ensemble de la zone euro qui comprend des analyses de sensibilité fournissant une indication sur les risques pour la soutenabilité des finances publiques en cas d'évolutions économiques ou budgétaires négatives. De même, il est prévu des rapports sur les plans d'émission de dette souveraine.

En cas de déficits excessifs, le règlement prévoit à l'article 10.2 que l'État membre concerné procède à une évaluation exhaustive de l'exécution budgétaire infra-annuelle dans les administrations publiques et leurs sous-secteurs qui doit tenir compte des risques financiers associés aux engagements conditionnels significatifs. L'article 10.3 oblige l'État membre à détailler l'influence infra-annuelle des mesures discrétionnaires.

La Commission européenne a publié le 27 juin 2013 une communication définissant un cadre harmonisé pour la présentation des projets de plans budgétaires et les rapports d'émission de dette dans la zone euro qui détaille en termes de nomenclatures (celles du SEC) les effets des mesures discrétionnaires sur l'exécution budgétaire. La communication décrit également les modèles de tableaux à remplir pour présenter les prévisions macroéconomiques, les objectifs budgétaires, les projections de dépenses et de recettes dans un scénario de politiques inchangées, les mesures discrétionnaires, les éléments montrant comment les recommandations sont suivies et les divergences par rapport au programme de stabilité le plus récent.

Il apparaît donc que si les besoins d'information financière en matière de conduite et de surveillance des finances publiques impliquent l'existence de données comptables fiables et exhaustives, ces derniers éléments sont loin d'être suffisants pour répondre à ces besoins.

## La comptabilité nationale ne répond que partiellement au besoin

Si la comptabilité générale ne permet pas de répondre aux besoins qui viennent d'être décrits, il est également clair que la comptabilité nationale ne peut, non plus, y répondre complètement et il est difficile de dire *a priori* si la comptabilité nationale répond mieux ou moins bien que ne pourrait le faire la comptabilité générale. S'agissant dans les deux cas de systèmes comptables fondés sur l'enregistrement de transactions constatées au cours d'une période passée, l'intuition suggère qu'il ne devrait pas y avoir d'écart important entre la capacité théorique de chaque système à répondre partiellement aux besoins.

On peut donc se demander s'il est justifié de passer par la comptabilité nationale pour fournir ces données et si, une fois un système d'EPSAS mis en place et opérationnel, les données comptables nécessaires ne pourraient pas être fournies directement par la comptabilité générale.

Il existe plusieurs raisons pour lesquelles le rôle actuel de la comptabilité nationale semble difficile à remettre en cause. La première tient à son ancienneté. Le premier SEC date de 1970, les États membres appliquent donc un cadre commun de présentation d'information financière depuis le milieu des années 70 et ce cadre a finalement peu évolué. Il existe donc une grande expérience européenne en la matière qui a permis de bien stabiliser certains concepts clés comme par exemple ceux qui permettent de définir le secteur des administrations publiques (APU). Ce concept est maintenant repris, y compris dans les réflexions de comptabilité générale, pour évoquer de possibles périmètres de « consolidation », sachant qu'en matière de finances publiques la dimension globale est déterminante.

Les autres raisons sont des conséquences plus ou moins directes de cette ancienneté. Ainsi les comptables nationaux des États membres ont depuis longtemps l'habitude de travailler ensemble et de se concerter. On peut penser que cela permet d'accroître la compréhension mutuelle et favorise la comparabilité (ou, ce qui revient au même, une conscience des limites objectives de la comparabilité). Enfin et surtout, cette ancienneté a permis de constituer des séries longues qui sont indispensables à la construction des modèles fournissant les données extracomptables requises par les dispositifs décrits supra.

Mais la principale raison pourrait tenir à la nature même des indicateurs retenus et principalement du solde des APU mesuré par la capacité ou le besoin de financement. Il n'existe pas de notion directement comparable dans la comptabilité générale et il s'agit en fait plus d'un solde budgétaire que d'un concept comptable. Bien évidemment, ce solde budgétaire est, en principe, calculé selon une base d'exercice (accrual). Lorsque de telles données n'existent pas, comme c'est souvent le cas en Europe<sup>1</sup>, les comptables nationaux retraitent des soldes mesurés selon une logique de caisse pour respecter les règles du SEC. La qualité de ces retraitements dépend des informations disponibles, qui sont parfois assez sommaires ! Mais la nature même de ce solde (une différence entre des opérations non financières et des opérations financières) permet d'évacuer nombre de problèmes de retraitement et simplifie la tâche des comptables nationaux. Si le solde choisi avait été par exemple l'épargne, plus proche d'une notion de résultat comptable, les difficultés de retraitement auraient sans doute été plus importantes. Autrement dit, l'utilisation directe de données de comptabilité générale soulèverait sans doute plus de questions concep-

1. La France fait un peu figure d'exception puisque l'ensemble des données utilisées par les comptables nationaux provient de comptabilités tenues sur une base d'exercice, sauf dans le cas de l'État. Pour ce dernier l'application de la LOLF depuis 2006 permettrait d'utiliser la nouvelle comptabilité générale de l'État pour passer plus directement aux comptes nationaux. Cette évolution se produira sans doute prochainement mais il faudra résoudre les questions liées à la permanence des méthodes pour la production de séries longues homogènes.

tuelles sur la pertinence des indicateurs à retenir (notamment sur l'inclusion ou non des investissements dans le calcul), mauvaise raison pour rester en comptabilité nationale, mais raison puissante.

De plus, la proximité conceptuelle avec un solde budgétaire facilite les approches prévisionnelles ou infra annuelles qui restent souvent fondées sur des données budgétaires. L'utilisation directe de données de comptabilité générale impliquerait que les présentations budgétaires de toutes les entités publiques soient cohérentes avec le modèle comptable et puissent être directement agrégées.

Aucun de ces arguments n'est définitif ou déterminant en soi, mais il est évident que le dispositif en place, si imparfait soit-il, garantit un ensemble des performances (séries longues, stabilité des concepts clés, références et cultures communes aux différents pays membres, proximité avec les approches budgétaires traditionnelles) qu'un recours direct à des données comptables ne permettrait pas de garantir à court terme et même à moyen terme.

Il est donc assez probable que l'éventuel (et souhaitable) développement d'EPSAS n'aura pas, au moins à moyen terme, pour conséquence de remplacer la comptabilité nationale par la comptabilité générale comme pourvoyeur direct des données financières pour les besoins de la conduite des politiques européennes en matière de finances publiques.

## La comptabilité générale peut enrichir la qualité de l'information financière

Si la comptabilité nationale reste le vecteur privilégié de transmission des informations comptables nécessaires à la définition des politiques européennes, le développement d'EPSAS s'appliquant aux comptes « statutaires » des entités comprises dans le périmètre des APU devrait sensiblement modifier le type d'articulation entre ces deux systèmes comptables.

Il convient d'abord de préciser la notion de compte que l'on vient de qualifier de statutaire et du rôle qu'il peut jouer dans le processus de construction des comptes des APU. Dans le cas français, cette notion est essentielle. Comme on l'a dit, la grande majorité du compte des APU en comptabilité nationale est produite presque exclusivement à partir des comptes que les entités sont tenues d'établir et de publier par les lois et règlements en vigueur (comptes « statutaires »). Cette situation pourrait même être celle de la totalité des entités classées en APU, qui disposent déjà

toutes de comptes « statutaires » établis selon des normes totalement compatibles avec les exigences du SEC. Cela ne signifie pas que les retraitements disparaissent, il existera toujours des différences de conventions entre la comptabilité nationale et la comptabilité générale, comme il en existe d'ailleurs entre les différents systèmes normatifs appliqués en comptabilité générale. Des tableaux de passage sont, et seront, donc toujours nécessaires, mais, dans une telle situation, ils sont bien maîtrisés et les écarts peuvent être expliqués par des différences de choix conceptuels et non par des incohérences statistiques ou des errements comptables.

Mais cette situation ne se retrouve pas dans tous les États membres, loin s'en faut ! Dans de nombreux cas les comptes « statutaires » établis sur une base d'exercice sont ou bien inexistantes ou bien non exploitables ou bien encore non disponibles pour les comptables nationaux. Les raisons de cet état de fait sont multiples. Elles tiennent parfois à des retards ou des insuffisances des systèmes d'information mais aussi souvent à des choix délibérés. La nécessité de la comptabilité d'exercice, au moins comme élément d'information parmi d'autres, dans le monde des APU n'est pas aussi universellement reconnue que certains semblent le penser, et elle n'est pas non plus démontrée de manière irréfutable, même si c'est la politique qui est menée de manière systématique en France depuis au moins le décret de 1962<sup>2</sup>.

Les comptables nationaux doivent alors procéder autrement, puisque dans ces cas, ils restent les seuls « comptables » à avoir une légitimité « européenne » pour produire des données fondées sur la base de l'exercice. Mais les comptables nationaux ne tiennent pas de comptes ! Il n'est pas question ici de refaire l'histoire des comptes nationaux mais il faut rappeler qu'à l'origine il s'agissait plutôt d'évaluer des grands agrégats (PNB, PIB, revenu national...) sur la base de statistiques. L'intégration de ces éléments dans un cadre comptable n'est venue qu'ultérieurement et le recours à des sources comptables encore plus tard ; et il reste tributaire de l'existence de ces sources. Pour d'autres agents que les APU, les ménages par exemple, les comptes ne sont pas établis à partir de données comptables, mais à partir d'enquête ou de données indirectes (par exemple les salaires reçus par les ménages sont nécessairement égaux aux salaires versés par les entreprises). Même pour le compte des APU il est possible, et dans certains pays inévitable, d'avoir recours à des statistiques, voire à des estimations fondées sur des données non

2. On pourrait sans doute remonter encore plus loin, même si les formes et l'intensité de l'implantation de cette comptabilité dans le secteur public ont beaucoup varié dans le temps.

exhaustives et dont la représentativité peut être difficile à établir.

L'élaboration et l'adoption d'EPSAS pourrait donc poser le problème du processus de fabrication du compte des APU : pourrait-il être laissé, comme actuellement, à la décision des autorités statistiques des États membres, sous réserve de justifier les méthodes retenues, ou bien devrait-on envisager qu'il devienne normalisé par la production de tableaux de passage, eux-mêmes normalisés au niveau européen, entre les comptes produits aux normes EPSAS et le SEC ? On voit mal comment une telle évolution pourrait être contestée sauf à démontrer que les EPSAS n'apportent rien de nouveau aux comptes nationaux, ce qui affaiblirait notablement leur intérêt.

Cette question représente une part importante de l'enjeu du projet de création des EPSAS ; même s'il ne devait pas déboucher sur le remplacement de la comptabilité nationale par la comptabilité générale, il aurait potentiellement un impact important sur son statut et son mode de fabrication.

### **Une harmonisation européenne des normes de comptabilité publique présente de nombreux avantages**

Le projet de constituer des normes européennes de comptabilité publique ne peut seulement se justifier par le souci d'améliorer le processus de fabrication des comptes nationaux. Il est facile de montrer que cet objectif pourrait être atteint de manière significative par des moyens moins coûteux et plus faciles à mobiliser. Pour de nombreuses petites entités publiques, la statistique fondée sur une comptabilité budgétaire de caisse fiable est une voie, certes moins exhaustive, mais présentant un rapport coût-avantage bien meilleur. Pour des entités plus importantes, la mise en œuvre d'enquêtes ad hoc peut aussi pallier les carences de la comptabilité budgétaire. Cela est d'autant plus vrai si l'intérêt reste focalisé sur les indicateurs de stabilité budgétaire actuellement requis.

Le développement d'une comptabilité fondée sur la constatation des droits et obligations au niveau de chaque entité classée en APU doit donc être justifié par d'autres considérations que l'amélioration des données utilisées par les comptes nationaux, même si cela doit rester un objectif de ce développement. Il faut donc insister sur les

qualités propres de la comptabilité générale pour promouvoir cette évolution.

Ces qualités reposent sur trois types de considérations. Tout d'abord la comptabilité générale est un système d'information implanté dans chaque entité et doit donc permettre le pilotage de l'entité au niveau opérationnel. Ensuite la nécessité d'adapter le cadre de la comptabilité générale, conçu d'abord pour les entreprises, peut permettre de traiter des questions spécifiques aux APU, qui sont généralement ignorées ou mal traitées par la comptabilité nationale. Cette dernière est en effet construite pour traiter de manière homogène toutes les entités et les amendements apportés dans le manuel sur les statistiques de finances publiques du FMI ne portent que sur la présentation des données et non sur l'analyse des opérations. Enfin, la question du statut et de la portée de l'agrégation ou de la « consolidation » des comptes individuels peut être posée de manière plus précise qu'en comptabilité nationale.

Le premier point souligne le rôle de la comptabilité générale dans la gestion d'une entité. La tenue d'une comptabilité en droits constatés au niveau de chaque entité n'a pas seulement pour objectif la diffusion d'informations financières vers les tiers, mais doit permettre aux gestionnaires de cette entité de mieux piloter son activité en prenant en compte d'autres dimensions que les seuls flux monétaires. Ce rôle est particulièrement important dans le secteur public où la prédominance de l'approche budgétaire (souvent en trésorerie) occulte bien souvent les aspects patrimoniaux. De plus, la conscience de l'utilité de la comptabilité pour les gestionnaires conditionne en partie l'intérêt qu'ils vont y porter. Le fait que la comptabilité de l'entité soit considérée par les gestionnaires comme un élément de pilotage important peut évidemment entraîner le risque de manipulation dans des cas pathologiques, mais il conduit surtout en général les gestionnaires à veiller à la qualité et à la pertinence du système comptable. Outre les gains en termes d'amélioration de la gestion, l'implication des gestionnaires est une condition nécessaire pour avoir une comptabilité fiable et intelligible.

Le deuxième point suppose le développement d'une réflexion sur les spécificités des APU et les conséquences comptables de ces spécificités. La comptabilité d'entreprise ne traite que des opérations effectuées par les entreprises et cela du point de vue des entreprises. Il n'est donc pas possible de se contenter d'en reprendre les règles en y apportant des adaptations marginales, même si cela peut convenir dans un grand nombre de cas. Il faut mener une réflexion conceptuelle

et normative adaptée. Cela peut avoir pour conséquence de limiter ou de redéfinir les ambitions en matière d'information financière d'origine comptable, mais cette conscience des limites est en soi une condition nécessaire du bon usage des informations fournies.

Enfin le troisième point conduit à s'interroger de manière directe sur les agrégats significatifs en matière de comptes publics. Si la comptabilité nationale a le mérite de fournir une définition du périmètre, ses méthodes d'agrégation restent très rustiques. Cela permet de construire des indicateurs relativement robustes mais qui restent assez limités dans leur portée. La recherche d'une information globale plus riche sur les finances publiques passe donc par une réflexion sur la prise en compte des relations internes au périmètre et les traitements comptables à leur appliquer. La comptabilité générale peut fournir un cadre particulièrement intéressant à ces réflexions.

### **À condition que des objectifs précis et une gouvernance adaptée soient fixés à la normalisation**

Le développement de normes européennes de comptabilité publique ne peut donc être réduit à une question d'extension des activités d'EUROSTAT. La prise en compte de la dimension comptable dans toute sa richesse et sa complexité implique la construction d'une structure capable de produire ces normes comme de véritables normes de comptabilité générale, adaptées à la réalité des États membres de l'UE.

La définition d'une telle structure soulève de nombreuses questions, liées d'abord aux objectifs assignés à cette normalisation. Or, pour le moment, les objectifs sont assez peu précis. Comme on l'a remarqué, le seul objectif d'amélioration de la qualité des comptes nationaux ne peut suffire. Il faut donc se poser la question de l'utilité d'une harmonisation comptable au niveau européen menée par la voie de la construction de normes communes de comptabilité générale.

Mais au préalable il faut également s'interroger sur la nature même d'un tel dispositif. S'agirait-il de construire un système unique de normes obligatoires ou de s'efforcer d'harmoniser au mieux les normes utilisées par les pays qui pratiquent déjà une telle comptabilité et d'apporter ainsi aux

pays qui se lanceraient dans une telle entreprise un ensemble de normes opérationnelles ? Mais harmoniser au mieux signifie-t-il supprimer les différences, c'est-à-dire construire des normes sans options ou seulement chercher à éliminer les différences fortuites ou non justifiables ? Les différences justifiables le seraient-elles uniquement au plan conceptuel ou pourrait-on également accepter des arguments pratiques (différences dans les systèmes d'information par exemple) ? Cette liste de questions pourrait facilement être allongée.

Les réponses ne peuvent provenir que d'une réflexion partagée au niveau européen. Il y a cependant une certaine urgence à enclencher le mécanisme car, de l'idée générale qui se dégagera dépendra en grande partie le type de base juridique sur laquelle le système devra s'appuyer.

Les pouvoirs de la Commission sont très importants en matière statistique et découlent de la formulation très générale de l'article 338 du traité sur le fonctionnement de l'UE. Fonder une normalisation européenne sur cette base permettrait probablement de produire des normes uniques, obligatoires et sans option par un mécanisme assez simple et contrôlé par la Commission. Il semble pourtant que cette voie serait aussi inopportune sur le fond que sur la forme pour les raisons déjà indiquées. Elle se heurterait frontalement au principe de proportionnalité, affirmé dans les traités, tant il paraît évident que l'objectif statistique serait, à lui seul, insuffisant pour justifier un mécanisme aussi lourd.

Il faudrait donc explorer la voie d'une harmonisation laissant plus de marge aux États membres qui, dans tous les cas, devraient garder des possibilités d'interprétation et d'adaptation, sous le contrôle d'auditeurs indépendants. Le chantier est tellement complexe qu'il ne paraît pas à la portée d'instances directement liées à la Commission, qui ne dispose d'ailleurs d'aucun spécialiste dans ces domaines, hormis dans les services qui élaborent les comptes de l'UE ; encore ces comptes ne couvrent-ils pas l'ensemble des questions à traiter. Même si la Commission doit jouer un rôle déterminant dans le processus, il semble donc peu réaliste d'imaginer un dispositif opérationnel dont la construction et la mise en œuvre ne repose pas sur l'expérience des États membres. ■



Danièle LAJOURMARD  
Inspecteur général des Finances

## L'évolution de la comptabilité des organismes publics depuis la LOLF

Jusqu'à la promulgation de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1<sup>er</sup> août 2001, le domaine de la comptabilité publique<sup>1</sup> se caractérisait par une situation très contrastée entre, d'une part, l'État dont la comptabilité générale était, pour l'essentiel, limitée aux opérations de sa fonction Trésor<sup>2</sup> et restait, dès lors, dominée par une logique de flux, et, d'autre part, les collectivités territoriales et établissements publics nationaux ou locaux dont la comptabilité générale, s'inspirant du plan comptable général (PCG), pouvait être qualifiée de patrimoniale ou, à tout le moins de « patrimonialisée ».

En décidant que l'État présenterait des comptes donnant une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière sur la base d'une comptabilité générale tenue selon des principes exigeants, le législateur organique a renversé les termes de cette comparaison. En mettant en œuvre la LOLF, l'État qui était en retrait, dans le domaine de la comptabilité générale, par rapport aux autres entités publiques, s'est placé à la pointe des bonnes pratiques du secteur public non seulement en France mais aussi à l'international. (1)

Le changement de paradigme introduit par la LOLF a été consacré, en 2008, par la Constitution qui a érigé en principe de portée générale l'obli-

gation pour toutes les administrations publiques de disposer de comptes réguliers et sincères, donnant une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière. Les dispositions du décret sur la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) du 7 décembre 2012 tirent les conséquences de ces dispositions constitutionnelles et transposent les principes de la LOLF à l'ensemble des entités entrant dans son champ d'application, avec des dispositions particulières pour les organismes relevant de l'État qui correspondent, pour l'essentiel, aux établissements publics nationaux. (2)

L'application concrète de ces dispositions et la diffusion d'une comptabilité d'exercice conforme aux principes mentionnés supra auprès d'un ensemble d'entités publiques aux logiques et aux pratiques très diversifiées, repose en grande partie sur le travail d'harmonisation engagé, à partir de 2008, par le Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP), qui s'appuie sur l'expérience acquise dans la normalisation des comptes de l'État pour la mise en œuvre de la LOLF. Cependant, cet effet de contagion trouve ses limites dans le secteur des collectivités territoriales en raison de la liaison forte entre la comptabilité générale et le dispositif budgétaire. (3)

1. Cette expression de comptabilité publique doit être entendue ici au sens courant de comptabilité des organismes publics. Elle ne renvoie pas au concept spécifique que vise, dans son titre, le décret sur les règles de la comptabilité publique de 1962. Par ailleurs, le sujet de la comptabilité des organismes de sécurité sociale n'est pas abordé dans le présent article. Seule figure une mention relative à ces organismes lors de l'évocation du périmètre de compétence du CNOCP.

2. La fonction Trésor peut être définie comme la fonction de l'État ayant pour objet de lui assurer à tout instant et en tout lieu du territoire national (voire en certains endroits situés à l'étranger) la disposition des moyens financiers nécessaires à l'accomplissement de ses missions et au respect de ses engagements. La fonction Trésor s'incarne dans le concept de Trésor public. Les missions correspondant à cette fonction sont assurées par la Direction générale du Trésor et la Direction Générale des Finances Publiques. Les comptables des douanes y contribuent ainsi que ceux de différents réseaux dont les trésoriers aux armées.

## 1 La rupture introduite par la LOLF : le passage d'une comptabilité générale retraçant les opérations de la fonction Trésor aux comptes de l'État donnant une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière

Jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2006, date d'application des dispositions comptables de la LOLF, le dispositif de l'État en la matière reposait, pour une large part, sur une comptabilité budgétaire en partie simple servie lors de l'exécution budgétaire, c'est-à-dire, pour résumer sommairement, au moment de l'encaissement des recettes ou du paiement des dépenses<sup>3</sup>. Les opérations budgétaires journalières se déversaient ensuite, sous forme synthétique, dans la comptabilité générale tenue en partie double. Elles y rejoignaient des opérations portant notamment sur la trésorerie et la dette de l'État ainsi que les mouvements concernant les correspondants du Trésor déposant à titre obligatoire ou volontaire leurs fonds au Trésor et ayant, pour une partie d'entre eux (collectivités territoriales, établissements publics locaux...) leur comptabilité tenue par des comptables du Trésor. Cette comptabilité intégrait certains aspects de droits constatés. C'est ainsi que les produits attendus par l'État (dont, au premier chef, les impôts) étaient pris en charge comptablement pour le montant dû par les redevables.

Au total, la comptabilité générale apparaissait plus comme une comptabilité de la fonction Trésor que comme la comptabilité de la personne morale État dans son entier.

Cependant, la préoccupation de présenter la situation de l'État en tant que personne morale titulaire d'un patrimoine et donc d'actifs et de passifs, n'était pas absente du dispositif comptable de l'État<sup>4</sup>. En effet, la Direction générale de la Comptabilité publique élaborait des états financiers complets (incluant un bilan et un compte de résultat) à partir de l'exploitation des opérations figurant en comptabilité générale et par retraitement du détail de la comptabilité budgétaire (opérations dite de « réflexion »). Pour illustrer ce propos, de façon là encore sommaire, l'exploitation des spécifications détaillées des dépenses budgétaires permettait de qualifier certaines d'entre elles de charges et d'autres d'immobilisations. Dans les dernières années de ce système « pré-LOLF », la Direction générale de la Comptabilité publique avait su enrichir la présentation du bilan de l'État en allant bien au-delà de cette démarche « de réflexion comptable » et disposait ainsi des bases et compétences nécessaires pour s'adapter à la mutation radicale du dispositif comptable exigée par la LOLF.

Ce changement de paradigme résulte de l'article 27 de la loi organique. Selon son 1<sup>er</sup> alinéa, « *l'État tient une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires et une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations* ». Le 3<sup>e</sup> alinéa spécifie que « *les comptes de l'État<sup>5</sup> doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière* ».

Ces dispositions créent une rupture en étendant la tenue de la comptabilité générale bien au-delà des besoins de la fonction Trésor pour couvrir « l'ensemble » des opérations de l'État et produire les comptes de l'État personne morale.

L'article 30 de la LOLF précise que « *la comptabilité générale de l'État est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations. Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement. Les règles applicables à la comptabilité générale de l'État ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action.*

*Elles sont arrêtées après avis d'un comité de personnalités qualifiées publiques et privées dans les conditions prévues par la loi de finances. Cet avis est communiqué aux commissions de l'Assemblée nationale et du Sénat chargées des finances et publié.* »

La lecture de cet article doit être combinée avec l'alinéa 1 de l'article 27 cité supra. Elle implique que l'État a non seulement l'obligation de présenter ses comptes selon les principes les plus exigeants, mais aussi de tenir, au jour le jour, une véritable comptabilité de droits constatés pour toutes les opérations le concernant.

C'est pourquoi l'article 31 confie aux « *comptables publics chargés de la tenue et de l'établissement des comptes de l'État* » la mission de veiller « *au respect des principes et règles mentionnés aux articles 27 à 30* » et leur demande de s'assurer « *notamment de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures* ».

Enfin, pour garantir le haut niveau de qualité attendu des comptes de l'État, l'article 58 de la LOLF indique que « *la mission d'assistance confiée à la Cour des comptes [...] comporte notamment [...] la certification de la régularité, de*

3. Pour être plus précis, le fait générateur de la comptabilisation n'était pas nécessairement le mouvement de trésorerie lui-même. C'est ainsi que les dépenses ordonnancées étaient comptabilisées lors du visa que le comptable public apposait, à l'issue de ses contrôles, sur l'ordonnance ou le mandat de paiement émis par l'ordonnateur. Pour une dépense dont le paiement ne nécessitait pas la mise en œuvre d'une procédure juridique particulière, le visa et donc la comptabilisation intervenaient peu avant le paiement effectif (généralement la veille).

4. Conformément à l'article 49 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, qui régissait la matière jusqu'au décret sur la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) de 2012 et qui assignait à la comptabilité divers buts dont « la connaissance de la situation du patrimoine ».

5. Le cadre de présentation des comptes de l'État est précisé par l'article 54 de la LOLF : « *Sont joints à la loi de règlement : [...] le compte général de l'État, qui comprend la balance générale des comptes, le compte de résultat, le bilan et ses annexes, et une évaluation des engagements hors bilan de l'État. Il est accompagné d'un rapport de présentation, qui indique notamment les changements des méthodes et des règles comptables appliqués au cours de l'exercice* ».

*la sincérité et de la fidélité des comptes de l'État. Cette certification est annexée au projet de loi de règlement et accompagnée du compte rendu des vérifications opérées ».*

Le premier exercice comptable conforme à ce nouveau dispositif devait être celui ouvert au 1<sup>er</sup> janvier 2006. Cet objectif a pu être atteint grâce à la mobilisation de tous les acteurs. Le comité de personnalités qualifiées publiques et privées prévu par l'article 30, institué en 2002 sous le vocable de Comité des normes de la comptabilité publique, a élaboré en moins de deux ans le recueil des normes comptables de l'État<sup>6</sup>. Ce corpus de normes se place d'emblée au meilleur niveau d'exigence en s'appuyant sur les concepts figurant dans les normes des entreprises (le Plan comptable général français et les normes internationales IFRS<sup>7</sup>) et en les adaptant aux spécificités de l'État. Le CNoCP a également pris en considération, lorsqu'elles étaient pertinentes, les normes internationales du secteur public (IPSAS<sup>8</sup>). La Direction de la Comptabilité publique, qui participait par ailleurs activement aux travaux du CNoCP, a procédé à toutes les opérations nécessaires à la création du bilan d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 2006, notamment à l'identification et à la valorisation des éléments du patrimoine de l'État conformément aux normes ainsi créées. Elle a également veillé à l'adaptation des applications infor-

matiques concourant au dispositif comptable (la « mise au pallier 2006 »). Dès ce premier exercice, les comptes présentés par l'État ont fait l'objet d'une certification de la Cour des comptes, assortie de réserves.

Depuis lors, le dispositif a été amélioré sur ces différents points. Le Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) créé en 2008<sup>9</sup> a repris les travaux sur le recueil des normes comptables de l'État pour le compléter et l'adapter. Le dispositif informatique a été profondément réorganisé, dans le cadre du projet CHORUS, pour répondre aux exigences de la LOLF. Enfin, la conformité des comptes produits aux principes de la LOLF a été constamment améliorée grâce à un important travail de développement de la qualité comptable sous l'impulsion de la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP)<sup>10</sup>, permettant ainsi d'obtenir sans discontinuité la certification des comptes de l'État par la Cour des comptes et la diminution sensible du nombre des réserves substantielles.

Désormais, l'État se place au niveau des meilleures pratiques internationales et la France figure dans la liste très restreinte des pays dont le « Central Government » présente des comptes en comptabilité d'exercice, certifiés par un auditeur externe<sup>11</sup>.

## 2 La diffusion à l'ensemble de la comptabilité publique du changement de paradigme introduit par la LOLF : la consécration d'un principe de portée générale par la Constitution et sa déclinaison par le décret GBCP du 7 novembre 2012

Selon l'article 22 de la loi constitutionnelle du 23 juillet 2008 de modernisation des institutions de la V<sup>e</sup> République : « *Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière* ». Cette disposition, qui figure désormais dans l'article 47-2 de la Constitution, reprend d'assez près la formulation de l'article 27 de la LOLF, en ajoutant cependant une référence au « résultat de leur gestion ». Par cette expression qui ne renvoie pas à un concept comptable cano- nique<sup>12</sup> et se présente, de ce fait, comme un ajout « signifiant », le Constituant semble renvoyer implicitement à la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen et notamment à son article

15 : « *La Société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration* ».

À un niveau moindre dans la hiérarchie des normes, un important moyen de diffusion des principes comptables de la LOLF, désormais consacrés par la Constitution, est le décret sur la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) du 7 novembre 2012. Ce texte contient, d'une part, des dispositions générales applicables à toutes les entités entrant dans son périmètre (État, collectivités territoriales et établissements publics locaux, organismes relevant de l'État et, d'autre part, des articles spécifiques à ces derniers).

Les dispositions générales figurent dans la première partie du décret « Principes fondamentaux ». Il

6. Recueil du 21 janvier 2004, normes disponibles sur le site du CNoCP.

7. International Financial Reporting Standards.

8. International Public Sector Accounting Standards.

9. Le CNoCP succède au Comité des normes de comptabilité publique mais avec un objet bien plus large puisque son champ de compétence ne se limite pas, comme c'était le cas pour ce dernier, à l'État.

10. La Direction générale de la Comptabilité publique a fusionné en 2008 avec la Direction générale des Impôts pour constituer la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP).

11. Les comptes de l'État figurent dans un document appelé « compte général de l'État » disponible sur le site « le forum de la performance ».

12. La gestion ne peut-être prise en son sens technique afférent aux périodes comptables puisqu'elle s'opposerait alors au concept d'exercice. Ce mot est donc employé en son sens courant et peut être considéré comme équivalent à « administration ». Il pourra d'ailleurs être noté que dans les articles du décret GBCP cités infra, le mot résultat est employé conformément à l'orthodoxie comptable. Il est en effet utilisé sans autre qualificatif ou figure dans l'expression « résultat à la date de clôture de l'exercice ».

s'agit tout d'abord de l'article 53 qui définit la comptabilité publique comme « un système d'organisation de l'information financière permettant 1°) de saisir, de classer, d'enregistrer et de contrôler les données des opérations budgétaires, comptables et de trésorerie afin d'établir des comptes réguliers et sincères; 2°) de présenter des états financiers reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat à la date de clôture de l'exercice... ».

L'article 55 précise que « la comptabilité publique comporte une comptabilité générale et, sous des formes adaptées à chaque catégorie de personnes morales [...], une comptabilité budgétaire... ». L'article 56 traite de la comptabilité générale en indiquant qu'elle « retrace l'ensemble des mouvements affectant le patrimoine, la situation financière et le résultat. Elle est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations. Elle est tenue par exercice s'étendant sur une année civile. Les règles de comptabilité générale applicables aux personnes morales [entrant dans le champ du décret] ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de l'action de ces personnes morales. Ces règles sont fixées par des normes établies dans les conditions prévues à l'article 136 de la loi du 28 décembre 2001 ». En mentionnant ce texte, modifié par l'article 115 de la loi du 30 décembre 2008 qui a institué le CNoCP, le décret du 7 novembre 2012 supprime du même coup la référence au PCG que faisait le décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur

la comptabilité publique, en son article 52: « la nomenclature des comptes ouverts en comptabilité générale définit les modalités de fonctionnement des comptes. Cette nomenclature s'inspire du plan comptable général... ». Le changement apporté de façon assez sibylline par l'article 56 du GBCP est tout à fait essentiel pour la mise en place d'une comptabilité harmonisée sur des bases voisines de celles de l'État.

L'article 57 vient compléter le dispositif par des prescriptions en matière de qualité comptable.

Les dispositions applicables aux organismes relevant de l'État, dont les établissements publics qui constituent les principaux opérateurs des politiques de l'État, figurent dans la partie III du décret GBCP. Depuis le début des années 80, ces établissements ont une comptabilité reposant sur le principe des droits constatés et s'inspirant d'assez près du PCG. La particularité de ces entités est que leur budget prend, en fait, la forme d'un état prévisionnel des recettes et des dépenses (EPRD) établi selon les formes de la comptabilité générale, les états financiers retraçant, selon la même forme, l'exécution de ces prévisions.

Le décret GBCP prescrit la disparition de ce système par l'alignement du dispositif budgétaire et comptable, mutatis mutandis, sur celui de l'État. C'est ainsi que ce décret distingue une comptabilité budgétaire en trésorerie et une comptabilité d'exercice devant respecter les principes généraux rappelés supra (articles 200 et suivants).

### **3 Un effet d'entraînement concret de l'expérience tirée de la LOLF qui repose en grande partie sur le travail d'harmonisation du Comité de normalisation des comptes publics (CNoCP) mais trouve ses limites dans le secteur des collectivités territoriales**

Le CNoCP est compétent pour normaliser les comptes de toutes les entités exerçant une activité non marchande, financées majoritairement par des ressources publiques et, notamment des prélèvements obligatoires. Il s'agit principalement, outre l'État, des établissements publics nationaux, des collectivités territoriales et des établissements publics locaux ainsi que des organismes de sécurité sociale. Le comité s'attache à définir des dispositifs comptables cohérents pour l'ensemble de ces structures tout en tenant compte de leurs particularités. L'harmonisation se

fait autour de la logique de comptabilité d'exercice retenue par la LOLF pour la comptabilité de l'État et développée dans le recueil des normes comptables de l'État.

Un recueil de même nature est en cours d'élaboration pour les organismes relevant de l'État (essentiellement les établissements publics nationaux). Ce recueil de normes suit d'assez près, dans sa structure et son contenu, celui applicable à l'État. La diffusion des principes dont il est porteur a, d'ores et déjà, commencé. En effet, les projets de normes validés par le CNoCP et destinés à

constituer ce recueil sont publiés sur le site du Conseil et sont utilisés par divers organismes. Par ailleurs, des avis demandés spécifiquement par des établissements, notamment dans le cadre de la certification de leurs comptes par des auditeurs externes (cas des universités par exemple) ont conduit le CNoCP à préciser certains concepts.

S'agissant des collectivités locales, des avis ont également été pris sur divers sujets afin de renforcer la sincérité et la complétude de leurs comptes. Leur utilisation est cependant limitée, dans le cadre actuel, en raison de la pierre d'achoppement que constitue, pour la sincérité comptable évaluée à l'aune des principes de la comptabilité d'exercice, la forte liaison entre la comptabilité générale et le dispositif budgétaire.

En effet, si les collectivités territoriales, ont pu disposer, dès les années 70, d'instructions codificatrices inspirées de la nomenclature du PCG 1957, ce qui les plaçait, alors, à la pointe de la « modernité comptable » dans le secteur public, leur comptabilité était plus une comptabilité « patrimonialisée » qu'une comptabilité d'exercice. L'instruction budgétaire et comptable M14 devait marquer une rupture en ce qu'elle reposait sur les principes de la comptabilité d'exercice, tant pour le budget que pour la comptabilité générale, les deux étant liés. La généralisation, en 1997, de cette instruction à l'ensemble des communes et la mise en œuvre d'instructions comparables pour les départements (M52), les régions (M71) et les autres structures publiques locales ont certes modernisé le cadre budgétaire et comptable mais sans changer fondamentalement la logique sous-jacente.

En effet, la superposition d'une comptabilité budgétaire et d'une comptabilité générale ayant les mêmes faits générateurs choisis au stade ultime du processus budgétaire avant le paiement ou l'encaissement (c'est-à-dire lors du visa du mandat ou du titre de recettes) entraîne dans certains cas une inflexion des principes de la comptabilité d'exercice. Ainsi, la plupart des écritures sont faites par le comptable au vu d'un mandat (ou d'un titre de recette) budgétaire<sup>13</sup>, ce qui nécessite, pour les dépenses, que les crédits budgétaires aient été ouverts et soient disponibles. À titre d'illustration, l'une des opérations classiques de la période d'inventaire, la constatation de charges à payer, est matériellement subordonnée à l'émission d'un mandat par l'ordonnateur et au respect des autorisations budgétaires. Cette exigence correspond bien entendu à une mesure de bonne gestion (interdiction de la « cavalerie budgétaire ») mais peut empêcher de passer les écritures qui permettraient de faire apparaître

l'état réel des dettes de la collectivité. Au delà de cet exemple, il convient d'avoir à l'esprit que l'ouverture de crédits budgétaires ne peut se faire que dans le respect de la règle de l'équilibre réel qui s'impose aux collectivités territoriales et que vérifie le préfet représentant de l'État et les Chambres régionales des comptes. Cette règle implique, entre autres, que les charges sans décaissement (dotations aux amortissements et aux provisions) inscrites au budget doivent être couvertes par des recettes de la section de fonctionnement qui comprennent, outre des dotations de l'État, le produit des impôts. Ainsi, le respect des principes de la comptabilité d'exercice est de nature à impacter le montant des impôts à lever par la collectivité contrairement au système applicable à l'État dans lequel la comptabilité budgétaire (en trésorerie) et la comptabilité générale (en droit constatés) sont distinctes. Des exceptions aux principes de la comptabilité d'exercice sont au demeurant clairement prévues par les instructions (par exemple la neutralisation des amortissements pour les petites collectivités).

Deux groupes de travail du CNoCP réfléchissent actuellement, à travers des problématiques différentes, à la manière de surmonter les limitations au principe de la comptabilité d'exercice, créées par l'intrication entre la logique budgétaire et la comptabilité générale.

Les enjeux pour la transparence des comptes sont importants. À titre d'illustration, l'avis 2012-04 du 3 juillet 2012 sur la comptabilisation des dettes financières et dérivées doit conduire à faire apparaître immédiatement dans les comptes des collectivités un certain nombre de charges et de dettes repoussées sur l'avenir dans le cadre d'opérations risquées ou comportant des paiements différés (notamment en cas de paiement *in fine* des intérêts).

Il n'est pas indifférent que les comptes retracent exactement et sincèrement les opérations de l'espèce, ce que la crainte de l'impact budgétaire et donc fiscal, retient beaucoup d'élus d'autoriser.

Il s'agit bien de répondre à l'impératif de transparence exprimé par la Constitution, en son article 47-2 cité supra.

La consécration apportée par la Constitution à la tenue de comptes publics réguliers et sincères déplace la comptabilité publique du terrain purement technique qui fut longtemps le sien pour la mettre en perspective d'une exigence démocratique. À ce titre, ces évolutions, parties de l'État sous l'impulsion du législateur organique, ne peuvent que se diffuser, à terme, par un mouvement irrépressible, à la totalité des structures publiques. ■

13. Un certain nombre d'écritures échappe à ce principe, par exemple, le virement d'un compte 23 (immobilisation en cours) à un compte 21 (immobilisations mises en service).



Marie-Pierre CALMEL

Secrétaire générale, Conseil de normalisation des comptes publics

## Les 4 ans d'activité du CNoCP

Créé pour prendre en charge les questions de normalisation comptable relatives aux administrations publiques héritées de l'ancien Conseil national de la comptabilité, le Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP ou « le Conseil ») est compétent pour normaliser les comptes des administrations publiques « non marchandes » financées, pour l'essentiel, par prélèvements obligatoires : État, collectivités locales, organismes de sécurité sociale et leurs établissements rattachés. Les réflexions menées par le Conseil depuis sa création s'inscrivent pleinement dans la mission d'harmonisation et de convergence des référentiels comptables des entités publiques, mission qui lui a été confiée par le ministre des Comptes publics. Cet article présente successivement l'activité du Conseil depuis sa création, les enjeux attachés à la mise en place d'une comptabilité générale pour le secteur public, les progrès accomplis en France suite aux publications du Conseil dans les différents domaines qui relèvent de sa compétence, et, enfin, les débats internationaux et européens sur la normalisation comptable du secteur public.

### 1 Le Conseil de normalisation des comptes publics a connu une activité soutenue depuis 4 ans

Le CNoCP a été créé par la loi de finances rectificative pour 2008<sup>1</sup> dans le contexte de la réforme du Conseil national de la comptabilité (CNC) qui rendait, depuis 1947, un avis au gouvernement sur les normes comptables applicables à toutes les entités, publiques ou privées, tenues d'établir des comptes annuels.

Dans un environnement marqué par la profonde évolution des normes applicables aux entreprises, la création de l'Autorité des normes comptables (ANC), centrée sur les entreprises et le secteur privé en général, rendait nécessaire, comme dans beaucoup de pays comparables, l'institution d'un organisme compétent pour le secteur public non

1. Article 136 de la loi de finances pour 2002 modifié par l'article 115 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008.

marchand, financé essentiellement par des prélèvements obligatoires (État et établissements publics, collectivités locales, organismes de sécurité sociale). Le CNoCP, qui a pris la suite du Comité des normes de comptabilité publique institué en 2002 et compétent pour le seul État, a ainsi été logiquement rattaché au ministre chargé du Budget et des Comptes publics. C'est à lui, et aux ministres compétents, qu'il rend ses avis dont l'application requiert la prise d'arrêtés ministériels *ad hoc*. Il a été installé le 7 septembre 2009. Le Conseil est présidé par Michel Prada.

Le CNoCP est composé d'un Collège de dix-huit membres. Il comporte trois Commissions spécialisées (État et organismes dépendant de l'État, collectivités territoriales et établissements publics locaux, organismes de sécurité sociale), présidées par l'un de ses membres, et composées d'environ vingt membres chacune. Il comporte également un Comité consultatif d'orientation composé d'une vingtaine de personnalités d'origines diverses.

Les travaux du Conseil sont préparés par le Secrétariat général, qui regroupe à ce jour une petite équipe de six experts. Les moyens du secrétariat général restent limités, mais la constitution d'une équipe resserrée de haut niveau - ayant à la fois une expérience de la normalisation comptable dans les secteurs public et privé et la connaissance du secteur public- en appui d'un Collège aux compétences reconnues permet de fonctionner de façon optimale.

Depuis l'installation du Conseil, se multiplient les demandes d'avis liées, d'une part, à la montée en puissance du processus de certification des comptes des entités du secteur public par la

Cour des comptes et les professionnels comptables, et, d'autre part, au souhait de la direction générale des finances publiques (DGFIP) et de la direction du budget notamment de définir un référentiel de comptabilité générale pour les établissements publics en cohérence avec les règles applicables à l'État, suite à la publication du décret du 7 novembre 2012 sur la gestion budgétaire et comptable publique.

Au cours de l'année 2013, l'activité du Conseil de normalisation des comptes publics s'est traduite par la tenue de plus de cent réunions. Depuis sa création, ce sont 450 réunions qui se sont tenues, toutes instances confondues.

Le Conseil mobilise aujourd'hui plus de 250 personnes qui participent aux groupes de travail et aux différentes instances.

L'aboutissement de ces travaux s'est traduit, depuis la création du Conseil, par la publication d'une trentaine d'avis proposant de nouvelles dispositions, complétant ou modifiant des normes comptables existantes, et d'une quinzaine d'avis préalables sur des textes réglementaires. Par ailleurs, dix projets de normes comptables pour le futur Recueil de normes comptables des établissements publics ont été examinés par le Conseil au cours de l'année 2013. Enfin, le Conseil de normalisation des comptes publics s'engage activement dans le processus de normalisation comptable internationale en répondant aux différentes consultations. Une trentaine de consultations ont été instruites depuis l'installation du Conseil.

Tous ces éléments figurent dans les rapports d'activité du Conseil<sup>2</sup>.

## Publications du Conseil

	Année 2009-2010	Année 2011	Année 2012	Année 2013	Total
Avis complétant ou modifiant des normes comptables	5	10	7	6	28
Avis préalables sur des projets de textes législatifs ou réglementaires	4	2	4	5	15
Réponses aux consultations de l'IPSAS Board	8	6	6	4	24
Réponses aux autres consultations internationales			2	2	4
<b>TOTAL</b>	<b>17</b>	<b>18</b>	<b>19</b>	<b>17</b>	<b>71</b>
Projets de normes comptables pour les établissements publics ne faisant pas encore l'objet d'un avis formel du Conseil				10	10

2. Les rapports d'activité du Conseil sont consultables sur le site internet du Conseil à l'adresse suivante : <http://www.economie.gouv.fr/cnocp>.

## 2 La comptabilité générale pour les entités du secteur public : des enjeux importants

La démarche normalisatrice du CNoCP s'inscrit dans la logique de modernisation initiée par la loi organique relative aux lois de finances (LOLF). Elle est fondée sur les principes de comptabilité d'exercice, et combine à la fois la référence aux normes applicables aux entreprises et la prise en compte des spécificités du secteur public.

La relance du processus de modernisation et de normalisation des comptes publics met en lumière des questions d'une grande complexité et dont la solution emporte de lourdes conséquences au regard de la présentation et de l'interprétation de la situation des finances publiques.

L'administration s'est longtemps contentée d'un système comptable hétérogène, théoriquement inspiré du Plan comptable général (PCG) applicable aux entreprises. Gouvernement et Parlement y attachaient peu d'importance et se focalisaient sur les résultats budgétaires de l'État, le Compte général de l'administration des finances étant l'affaire de quelques spécialistes, utile surtout pour s'assurer de l'exactitude des écritures des comptes publics et la gestion de la trésorerie.

Le passage à la comptabilité patrimoniale, à partir du milieu des années 1990, et, surtout, la réforme consécutive à la LOLF, ont marqué le début d'une véritable révolution comptable dont le CNoCP doit proposer le cadre normatif, et qui affecte, par-delà l'État, l'ensemble du secteur public non marchand.

La loi dispose que les comptes de l'État doivent être tenus selon des principes comptables aussi proches que possible de ceux des entreprises, sous

réserve de la spécificité de la puissance publique. Cette option, très ancienne et confirmée par la LOLF, s'explique, très largement, par des considérations d'opportunité. La référence au secteur productif a en effet constitué un levier de modernisation et de dynamisme incontestable. L'avancée consacrée par la LOLF pour l'État se traduit progressivement par la modernisation des textes visant les autres entités publiques, et notamment le décret du 7 novembre 2012 sur la gestion budgétaire et comptable publique. Ce décret consacre le rôle de la comptabilité générale pour les entités du secteur public, en la dissociant de la comptabilité budgétaire, et permet au Conseil d'entreprendre des travaux d'envergure pour moderniser le référentiel comptable des établissements publics.

Il apparaît, cependant, que la spécificité du secteur public non marchand l'emporte de beaucoup, sur les points les plus fondateurs et les plus importants, sur sa parenté avec l'entreprise. Il n'y a pas de rattachement des produits aux charges. La notion de profit est absente. La souveraineté s'exerce au lieu du contrat, sauf exception. Une proportion majoritaire de l'action publique consiste en prestations sans contrepartie (l'enseignement, la défense, la sécurité...) et en transferts (allocation et subventions diverses). Le principal actif de l'État est sa capacité à lever l'impôt mais il est difficilement évaluable. Quant au domaine public, il est en principe inaliénable. Il résulte de cette spécificité que le but même de la comptabilité n'est pas identique à celui de l'entreprise et que le champ de ce qui doit être comptabilisé n'est pas toujours comparable.

## 3 Des progrès accomplis en quatre ans dans tous les domaines de la sphère publique en France

Après quatre ans de travaux, l'état d'avancement des réflexions du Conseil sur les différents secteurs, État, établissements publics, organismes de sécurité sociale et collectivités territoriales, est présenté ci-après.

### 3.1. Les travaux relatifs à l'État

Les premiers travaux d'organisation du système comptable applicable à l'État datant d'une quinzaine d'années, le processus est maintenant dans une phase assez avancée et le corps de normes comptables applicables, le Recueil des normes comptables de l'État, est, à ce jour, globalement complet, après l'adoption d'avis aux enjeux importants.

Ainsi, en octobre 2011, le Conseil a adopté un avis sur les charges et les passifs d'intervention. Cet avis précise la différence entre une obligation de l'État, inscrite au passif de son bilan, et un engagement potentiel de l'État, présenté en annexe. Cette différence repose sur la clarification du fait générateur d'une obligation en comptabilité générale. Ainsi, l'avis indique que le fait générateur

d'une obligation, s'agissant des charges d'intervention, naît dès lors que toutes les conditions permettant de constituer le droit du bénéficiaire sont réunies. Cet avis du Conseil met un terme à la pratique passée qui, dans un contexte où l'actuel cadre conceptuel comptable justifiant l'inscription de tels passifs dans les comptes de l'État manquait de clarté, conduisait à inscrire chaque année des dettes et provisions supplémentaires au bilan de l'État sans véritable cohérence d'ensemble et au terme de difficiles débats entre les différents acteurs.

Il convient d'étayer les positions françaises, dans les mois à venir, sur le sujet des engagements de retraite dans les comptes de l'État (« régime employeur » de l'État) dans un contexte où les homologues du Conseil commencent à prendre position sur ce sujet (le Royaume-Uni a provisionné dans ses comptes les engagements de retraite à l'égard des fonctionnaires), ce qui ne signifie pas pour autant que la convention comptable adoptée pour l'État en France (information en annexe des comptes et absence de provisionnement) doive être remise en cause, compte tenu de la spécificité du régime de retraite des fonctionnaires.

Par ailleurs, une future publication de comptes combinés de l'État avec ses dépendances pourrait nécessiter également dans les mois à venir de définir des conventions comptables pour l'élaboration de tels comptes. Ces deux sujets ont été inscrits au programme de travail du Conseil, lequel programme figure dans le rapport d'activité 2013 du CNoCP.

### 3.2. Les travaux relatifs aux établissements publics nationaux

Suite à la publication du décret du 7 novembre 2012 sur la gestion budgétaire et comptable publique, le Conseil a engagé des travaux visant à harmoniser les référentiels comptables des établissements publics nationaux. Il s'agit d'abandonner progressivement le système où chaque type d'établissement dispose de sa propre instruction comptable, pour construire un recueil de normes comptables pour l'ensemble de ces établissements, sur un modèle de recueil de normes comptables similaire à celui de l'État. Le CNoCP a consacré beaucoup de temps à ces travaux en 2013 et, fin juin 2014, 14 normes comptables ont été rendues publiques. Ce recueil, qui devrait prendre la forme d'un arrêté du ministre des Comptes publics, pourrait être publié dès lors que le champ d'application de ce recueil aura été défini.

Jusqu'à la publication de ce décret, les normes comptables des établissements publics s'inspiraient des dispositions du Plan comptable général (PCG). Or, la référence au PCG n'y figure plus, le

décret renvoyant désormais à la compétence du CNoCP pour les questions de normalisation comptable. Afin de faciliter la transition, chacune des normes du futur recueil identifie les principales différences avec le PCG. Les normes 2 « Les charges » et 4 « Les produits » ne prévoient plus la formation d'un résultat exceptionnel. La norme 12 « Les passifs non financiers » donne des précisions sur la comptabilisation des dispositifs pour compte propre et pour compte de tiers. La norme 14 « Les changements de méthodes et corrections d'erreurs » prévoit que pour les activités non assujetties à l'impôt, l'erreur soit corrigée dans l'exercice au cours duquel elle a été découverte et que l'ajustement soit imputé sur la situation nette, et non le résultat. Enfin, la norme 17 « Les biens historiques et culturels » comporte de nouvelles dispositions qui n'existaient pas dans le PCG.

### 3.3. Les travaux relatifs aux organismes de sécurité sociale

Dans le domaine des organismes de sécurité sociale, les questions ne proviennent pas des principes comptables retenus qui se fondent sur ceux d'une comptabilité dite « en droits constatés », mais de questions plus fondamentales qu'il convient de résoudre. Le Conseil est confronté à des questions difficiles qui concernent la portée des règles constitutionnelles et organiques relatives à l'équilibre annuel des régimes de sécurité sociale, règles qui sous-tendent l'élaboration des lois de financement annuelles et qui déterminent la nature et la portée des « obligations » associées aux prestations sociales. Aussi des réflexions ont-elles été engagées pour élaborer un cadre conceptuel comptable des comptes publics, y compris les organismes de sécurité sociale. Il conviendra de définir jusqu'à quel point les engagements correspondant à des obligations potentielles doivent être pris en compte en comptabilité. Ces travaux permettront de clarifier les traitements comptables et pourraient, le cas échéant, aboutir, pour les organismes de sécurité sociale, à des modifications des dispositions du Plan comptable unique des organismes de sécurité sociale (PCUOSS), sans s'interdire de recommander le provisionnement de certains dispositifs le cas échéant, et en renforçant l'information diffusée aux lecteurs des comptes, tout particulièrement dans le contexte actuel de crise des finances publiques et dans un souci de transparence.

### 3.4. Les travaux relatifs aux collectivités territoriales

Alors que les entités du secteur local ont été les premières entités publiques à adopter les règles

de comptabilité générale, le système budgétaire et comptable applicable au monde local apparaît aujourd'hui d'une extrême complexité, notamment en raison des liens étroits existant entre ces deux comptabilités, et des possibles conséquences fiscales pour le contribuable de certains enregistrements comptables.

Le système budgétaire et comptable des collectivités territoriales est un ensemble de règles qui empruntent à la fois aux principes budgétaires et à ceux de la comptabilité générale. S'il permet de présenter un corps de règles uniques, le système « hybride » ainsi produit présente l'inconvénient de porter de nombreuses dérogations aux règles de la comptabilité générale, et partant, de ne pas pleinement satisfaire au principe de l'image fidèle.

Le Conseil de normalisation des comptes public a lancé des travaux sur l'articulation des normes budgétaires et comptables du secteur public local, en coopération étroite avec toutes les parties prenantes, les représentants des ministères et des grandes directions concernées (direction du budget, direction générale des finances publiques, direction générale des collectivités locales), les associations d'élus, la Cour des comptes, les professionnels comptables, des universitaires, etc.

Le mouvement d'extension de la certification des comptes des organismes publics qui, depuis la LOLF, s'applique progressivement aux entités du secteur public est en discussion pour les collectivités territoriales les plus importantes. Or, l'expérience acquise pour l'État, les établissements publics nationaux, les organismes de sécurité sociale et les établissements publics de santé montre que cette démarche implique une réflexion importante sur les normes comptables et le contenu des états financiers. Le fait que le Conseil de normalisation des comptes publics engage de tels travaux permettra d'accompagner les différents acteurs, ceux-ci ayant déjà manifesté une forte adhésion au projet du CNoCP.

Par ailleurs, un tel sujet s'inscrit pleinement dans le contexte européen et international d'évolution des normes comptables du secteur public. La Commission européenne, dans le cadre de la réflexion sur la normalisation des comptes publics pour en garantir la fiabilité et la sincérité, a souligné la nécessité de respecter les principes de la comptabilité d'exercice. Il serait dès lors positif que la France puisse faire état d'avancées dans les normes comptables des collectivités territoriales comme dans les autres catégories d'organismes publics.

Enfin, au niveau national, le débat sur la situation financière des collectivités territoriales est appelé à s'intensifier et gagnerait en clarté en s'appuyant sur des comptes aussi fiables que possible.

### 3.5. Les travaux relatifs au cadre conceptuel des comptes publics

Comme évoqué *supra*, les textes législatifs ou réglementaires français relatifs à l'application de la comptabilité générale par les entités du secteur public prévoient qu'elles appliquent les règles comptables des entreprises, sauf spécificités de leur action. La reconnaissance de telles particularités, liées aux missions des entités du secteur public, justifie l'adaptation de certaines règles comptables applicables aux entreprises ou, le cas échéant, la publication de normes spécifiques.

Cependant, rien n'est dit sur le fondement même des spécificités de l'action des entités du secteur public. C'est pourquoi le Conseil s'est engagé dans l'élaboration d'un cadre conceptuel des comptes publics qui permet d'identifier ces particularités afin de déterminer les conventions comptables qui permettent au mieux de traduire les opérations appartenant à la sphère publique. Cette identification repose sur la comparaison entre les caractéristiques des opérations effectuées par les entreprises et celles des entités du secteur public. Elles sont ainsi présentées à la fois comme découlant de la nature même du secteur public et comme l'expression de ce qui les distingue du secteur des entreprises.

Les spécificités des entités du secteur public et de certaines de leurs opérations sont de plusieurs ordres.

- Concernant les entités publiques et les caractéristiques de leur gestion, il convient de citer leur pérennité (indépendamment des résultats de l'exploitation), l'importance du budget comme acte d'autorisation, l'absence de recherche systématique de profitabilité, la non affectation des recettes aux dépenses, l'absence de nécessité de maintenir un capital social, l'absence de relation systématique entre les produits et les charges, ou encore l'inaliénabilité du domaine public.
- En ce qui concerne les spécificités des opérations, on pense à la caractéristique non marchande des opérations, (d'où la prééminence des opérations « *sans contrepartie directe équivalente* », telles que l'impôt, les dépenses d'intervention), l'importance des actes unilatéraux et des dispositions exorbitantes du droit commun à l'origine de certaines opérations, ou encore la nature des droits et des obligations.

Ces spécificités de l'action publique apparaissent toutes comme étant liées aux conséquences, plus ou moins directes selon les entités, de l'exercice de la souveraineté. Néanmoins, fonder la spécificité centrale des entités du secteur public sur la notion de souveraineté ne veut pas dire qu'un lien immédiat peut être fait entre elle et les entités classées dans ce secteur. Ainsi, l'État présente de nombreuses spécificités à la différence de certains établissements publics dont le fonctionnement peut s'apparenter davantage à celui d'entreprises. Pour beaucoup d'entités publiques, la notion de « service public » exprime plus concrètement les conséquences de ce lien. Il s'agit ainsi de considérer que l'origine des spécificités de l'action publique réside dans la notion de souveraineté et d'apprécier les conséquences comptables de l'existence de ce pouvoir à l'origine de l'action publique, mais situé en dehors des

entités publiques. Selon cette thèse, les entités publiques sont donc considérées comme « gestionnaires » de politiques publiques.

Les opérations spécifiques liées à la souveraineté et à l'action publique requièrent la production de normes spécifiques dès lors que ces opérations ne se rencontrent pas dans la sphère privée. Les entités du secteur public peuvent voir la portée de certains de leurs droits et obligations modifiée par le pouvoir « souverain » dont elles mettent en œuvre la volonté au travers des politiques publiques dont elles ont la charge. Cette éventualité n'existe pas pour les entreprises, les opérations issues de contrats et celles issues de mesures législatives ou réglementaires étant traitées de façon analogue. Il s'agit là d'une différence fondamentale avec le secteur public que le cadre conceptuel des comptes publics, en cours d'élaboration par le CNoCP, se doit de prendre en compte.

## 4 Un débat qui s'intensifie au niveau international

Un sujet récent relatif à la normalisation internationale soulève plusieurs questions délicates. La crise des finances publiques de nombreux États, prenant le relai de la crise bancaire, a mis en lumière l'hétérogénéité et l'archaïsme de nombreux systèmes nationaux de tenue des comptes publics. Dans ce contexte, on assiste, depuis plusieurs mois, à une double évolution qui appelle la vigilance.

### 4.1. Les autorités publiques doivent reprendre la main sur la normalisation comptable internationale du secteur public

La question de la normalisation internationale des comptes publics n'a jamais fait l'objet d'une réflexion structurée de la part des autorités publiques, ce qui a laissé le champ libre aux initiatives de l'International Federation of Accountants (IFAC) qui regroupe, au niveau mondial, les organisations professionnelles des comptables et des auditeurs.

L'IPSAS Board<sup>3</sup> a été conçu par cette organisation, sur une base privée, certaines organisations publiques étant progressivement invitées à participer à ses travaux. En l'absence d'initiative publique concurrente, et grâce au soutien opérationnel et financier de l'IFAC, l'IPSAS Board est ainsi devenu, en quelques années, un normalisateur privé de comptabilité publique « autoproclamé » et progressivement reconnu par divers pays et organisations internationales. La France y est traditionnel-

lement présente via un magistrat de la Cour des comptes ; son siège a été confirmé par l'IFAC en 2013 pour une durée de trois ans, renouvelable.

Le débat politique sur la légitimité de ce normalisateur et sur ses travaux a été, jusqu'ici, occulté du fait de la relative indifférence des grands pays et d'une orientation de ses priorités qui n'abordaient pas frontalement les difficiles questions soulevées par la spécificité de la gestion publique.

Les normes IPSAS ont ainsi été développées sans avoir de reconnaissance officielle au niveau international ni, a fortiori, valeur obligatoire. Ces normes ont été adoptées par quelques pays (la Nouvelle-Zélande notamment), puis abandonnées par d'autres au bénéfice des IFRS (le Royaume-Uni qui publie des comptes publics consolidés sur cette base), et servent, le cas échéant, de référence aux normalisateurs nationaux lorsqu'elles ne soulèvent pas de difficultés de principe (c'était le cas en France pour le Comité des normes de comptabilité publique et encore aujourd'hui pour le Conseil).

La crise mondiale des finances publiques pose aujourd'hui de manière cruciale la question de la normalisation des comptes publics, la nécessité de renforcer la fiabilité des comptes publics étant parmi les sujets prioritaires identifiés par l'Union européenne. La situation actuelle de certains pays européens a, en effet, mis en lumière l'imperfection et l'hétérogénéité des outils de comptabilité des entités publiques. Cette crise des finances

3. IPSAS Board : International Public Sector Accounting Standard Board.

publiques rend, quant au fond, nécessaire la construction d'un système d'information financière fiable et harmonisé permettant, d'une part, de rendre un compte fidèle de la situation des comptes publics des États de l'Union, et, d'autre part, de permettre d'apprécier la soutenabilité des politiques publiques. À cette fin, la normalisation comptable des comptes publics est une nécessité.

C'est dans ce contexte qu'une réflexion internationale a été provoquée, notamment, par les initiatives de l'IPSAS Board qui souhaite mettre à profit la mise en question de la gestion des finances publiques pour renforcer son rôle de normalisateur mondial et étendre son influence.

Le bien-fondé d'une normalisation internationale de la comptabilité des entités publiques n'est pas contestable. Cependant, cette démarche ne peut réussir que si le normalisateur dispose de la légitimité nécessaire et reconnue. Tel n'est pas le cas aujourd'hui, l'IPSAS Board étant un simple Comité de l'IFAC sur lequel ne s'exerce aucune gouvernance de la part des autorités publiques. La gouvernance actuelle de l'IFAC ne lui confère aucune légitimité et, partant, aucune autorité. Les organisations internationales ont pris la mesure de ce sujet et se mobilisent. Les principaux acteurs (FMI, Banque mondiale, OCDE) sont arrivés à la conclusion qu'il faut réformer la supervision et la gouvernance de l'IPSAS Board en mettant en place un dispositif *ad hoc*, et une consultation a été lancée, à laquelle a répondu le CNoCP<sup>4</sup>.

Sur le fond, l'inspiration conceptuelle des travaux de l'IPSAS Board n'est pas sans poser problème. Fortement influencé par les comptables du secteur privé, l'IPSAS Board a du mal à reconnaître les spécificités de la puissance publique. Ses travaux, au demeurant utiles, n'ont, à ce jour, pas permis d'aborder les questions délicates que pose la gestion des États (prise en compte de la souveraineté versus le contrat, absence de relation entre produits fiscaux et services rendus, absence de « profit », traitement des interventions et « *social benefits* », mesure de l'actif incorporel que constituent le pouvoir de lever l'impôt...). Il est du reste clair que si les entreprises exposées au marché mondial répondent, dans l'ensemble, à un « modèle » à peu près reconnu internationalement, ce qui permet une normalisation comptable efficace, les États et leurs dépendances relèvent de modèles de gouvernance très différents, ce qui rend la normalisation difficile.

Loin de se concentrer sur ces questions, l'IPSAS Board pratique « la fuite en avant » et étend ses travaux à l'analyse de la soutenabilité des politiques publiques et de la performance de la gestion publique, sujets certes centraux, mais

qu'il est bien ambitieux pour les comptables de vouloir embrasser, a fortiori normaliser.

Il est donc temps de « recadrer » la démarche de normalisation internationale des comptes publics, les autorités publiques devant reprendre la main. Comme il y a urgence dans de nombreux États et ensembles régionaux, ce recadrage n'est en rien incompatible avec leurs propres initiatives, d'autant que l'hétérogénéité étant de règle en ce domaine, la normalisation sera affaire de très longue haleine.

#### **4.2. Si la France partage le souhait de la Commission européenne d'améliorer la fiabilité et la transparence des comptes publics en promouvant la comptabilité en droits constatés, elle considère que les normes IPSAS ne peuvent être la référence en ce domaine**

Au niveau européen, le rapport de la Commission au Conseil et au Parlement européen publié le 6 mars 2013, suite aux travaux menés par Eurostat et auxquels le Conseil a activement participé, propose l'élaboration de normes comptables pour le secteur public harmonisées au niveau européen (normes EPSAS<sup>5</sup>), avec une structure de gouvernance renforcée de l'Union européenne, l'objectif de renforcer la fiabilité des comptes publics ayant guidé les réflexions menées. La nécessité d'une comptabilité générale pour fiabiliser les comptes publics, s'articulant avec les systèmes de comptabilité budgétaire et nationale par ailleurs indispensables, fait encore l'objet de vifs débats parmi les États membres. En effet, à côté de la comptabilité nationale, qui fournit une information sur les comptes publics par secteurs et sous-secteurs, et des indicateurs de déficit et de dette établis conformément au protocole n° 12 annexé au Traité Fondateur de l'Union européenne, la comptabilité générale doit avoir ses propres objectifs pour définir les modalités de présentation des comptes des entités publiques. Elle ne peut donc pas être uniquement destinée à fiabiliser la comptabilité nationale (dite aussi comptabilité statistique) qui, dans le cas de la France, s'appuie déjà sur des données comptables solidement établies.

Ce projet est d'autant plus important qu'il fera nécessairement intervenir d'autres facteurs majeurs de la qualité des comptes publics (existence d'un système performant de tenue des comptes, système d'information adapté, contrôle interne renforcé et audit).

Comme elle l'a fait savoir dès les prémices du projet, la France partage le souhait de la Commission européenne d'améliorer la fiabilité, la complétude et la transparence des comptes publics des États

4. Cf. réponse du CNoCP à la consultation du FMI, de l'OCDE et de la Banque Mondiale à l'adresse suivante : <http://www.economie.gouv.fr/cnocp/reponses-conseil-aux-autres-consultations-2014>.

5. EPSAS : European Public Sector Accounting Standards.

membres en promouvant la généralisation de la comptabilité en droits constatés. Néanmoins, la France réaffirme que les normes IPSAS ne sauraient constituer ni la référence, ni même le seul point de départ d'un tel projet. En effet, ces normes ne traitent pas des sujets majeurs de l'action publique, comme les prestations sociales ou les transferts. De même, quand ce référentiel comptable les aborde, il le fait de manière partielle ou inappropriée, comme le sujet des impôts ou des instruments financiers. De plus, la question de la gouvernance liée à un défaut de légitimité de l'IPSAS Board a été soulevée tant par des États membres que, tout récemment, par les organisations internationales (cf. *supra*). En toutes hypothèses, le dispositif proposé par la Commission

européenne devra préserver un rôle essentiel pour les États membres dans les processus d'élaboration et d'approbation des futurs principes comptables européens harmonisés pour le secteur public.

Ces sujets européens et internationaux font l'objet de discussion avec les représentants des pays de l'OCDE présents au Symposium sur les comptes publics présidé depuis 3 ans par le Président Prada.

Sur tous ces sujets, le Conseil reste attentif à la prise en compte de la spécificité de la gestion publique et à la question de la légitimité du processus de normalisation qui doit associer une démarche européenne avec une démarche internationale correctement réformée. ■

### Quelques normes emblématiques adoptées par le Conseil, parmi les 80 textes rendus publics

6. Avis n°2011-09 du Conseil de normalisation des comptes publics du 17 octobre 2011 relatif à la définition et à la comptabilisation des charges et à des modifications mineures de la norme 2 « Les charges », la norme 12 renommée « Les passifs non financiers » et la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe » du Recueil des normes comptables de l'État.

7. Avis n°2011-11 du Conseil de normalisation des comptes publics du 8 décembre 2011 relatif au traitement dans les comptes des entités publiques des contrats concourant à la réalisation d'un service public.

8. Avis n°2011-05 du Conseil de normalisation des comptes publics du 8 juillet 2011 relatif à l'information comptable des dettes financières et des instruments dérivés des entités à comptabilité publique relevant du code général des collectivités territoriales, du code de l'action sociale et des familles, du code de la santé publique et du code de la construction et de l'habitation.

9. Avis n°2012-04 du Conseil de normalisation des comptes publics du 3 juillet 2012 sur la comptabilisation des dettes financières et des instruments dérivés des entités à comptabilité publique relevant du code général des collectivités territoriales, du code de l'action sociale et des familles, du code de la santé publique et du code de la construction et de l'habitation.

10. Avis n°2011-06 du Conseil de normalisation des comptes publics du 8 juillet 2011 relatif à l'information sectorielle de l'État.

11. Avis n°2012-07 du Conseil de normalisation des comptes publics du 18 octobre 2012 relatif aux biens historiques et culturels.

*Avis relatif à la définition et à la comptabilisation des charges dans les comptes de l'État*<sup>6</sup>. Cet avis précise, en particulier, la différence entre une obligation de l'État, inscrite au passif de son bilan, et un engagement potentiel de l'État, présenté en annexe. Cet avis prend appui sur un concept de « fait générateur ».

*Avis relatif au traitement dans les comptes des entités publiques des contrats concourant à la réalisation d'un service public*<sup>7</sup>. Cet avis définit les principes comptables à retenir dans le cas des contrats appartenant à la famille des concessions et des « partenariats public-privé ». Cet avis revêt un enjeu particulier en raison de l'importance de ces contrats dans le fonctionnement de l'économie. Il concerne toutes les entités publiques non marchandes et tous types de contrats de cette nature. Il répond à la nécessité pour les entités publiques de comptabiliser les actifs qu'elles contrôlent à ce titre.

*Avis relatif à l'information comptable sur les dettes financières et les instruments dérivés souscrits par les collectivités territoriales et les établissements publics locaux*<sup>8</sup>. Cet avis renforce les exigences d'information financière sur les risques associés à ces contrats, en particulier pour les emprunts structurés, qui, pour certains d'entre eux, font courir des risques très importants aux collectivités concernées. Le Conseil a, à cette occasion, exprimé le vœu que les autorités de tutelle encadrent rigoureusement la capacité pour les entités décentralisées de recourir à la vente d'options, activité strictement réglementée dans le secteur privé.

*Avis sur la comptabilisation des dettes financières et des instruments dérivés des entités à comptabilité publique*<sup>9</sup>. Cet avis propose des règles permettant de mieux traduire comptablement les risques pris du fait de l'émission d'emprunts dits complexes,

par les entités du secteur local notamment. Les dispositions de cet avis sont d'autant plus importantes qu'elles viennent compléter la réglementation comptable française jusqu'à ce jour assez pauvre sur cette matière des instruments financiers. Cet avis devrait permettre de mieux anticiper et traduire les risques significatifs pris par certaines entités publiques, sans pour autant conduire à des traitements comptables complexes pour les entités ayant un portefeuille de produits simples. L'avis porte aussi sur les opérations de couverture sans risque et sur celles ayant une composante de prise de risque.

*Avis relatif à l'information sectorielle de l'État*<sup>10</sup>. Cet avis propose la création dans le Recueil des normes comptables de l'État d'une norme permettant de définir les principes à retenir pour l'élaboration de l'information sectorielle dans l'annexe des comptes de l'État. L'objectif consiste à présenter une information sur les principales activités de l'État, les agrégats étant définis comme des regroupements de missions, permettant d'assurer une cohérence avec l'organisation budgétaire mise en place par la loi organique des lois de finances (LOLF). L'information sectorielle concerne les actifs, passifs, produits charges et engagements hors bilan.

*Avis relatif aux biens historiques et culturels*<sup>11</sup>. Cet avis vient combler un vide, puisqu'avant sa publication, aucun texte n'avait été rendu public sur un tel sujet, seules quelques dispositions éparses pouvant cependant être répertoriées. La difficulté pour établir des conventions comptables sur un tel sujet est évidemment liée au caractère hautement symbolique de ces biens dont l'évaluation est malaisée. Les dispositions adoptées par le Conseil ont été entourées d'un certain pragmatisme tout en préservant, dans la traduction comptable qui peut en être faite, le caractère symbolique de ce patrimoine.

Votre vocation fait votre fierté,  
la nôtre est de vous assurer.



Exercer son talent au service des autres est une mission que nous partageons. C'est pourquoi, **la GMF, 1<sup>er</sup> assureur des agents des services publics** en fait toujours plus pour vous assurer dans votre vie personnelle (assurance auto, habitation, complémentaire santé, épargne) et vous accompagner dans votre vie professionnelle. À votre tour, rejoignez nos 3 millions de sociétaires pour profiter **des offres privilégiées** que nous vous réservons.

POUR LES MOINS DE 30 ANS

**50€ OFFERTS\***

SUR VOTRE ASSURANCE AUTO

Renseignez-vous au **0 970 809 809** (numéro non surtaxé) ou sur **www.gmf.fr**

\*Offre réservée aux agents des services publics de moins de 30 ans, la 1<sup>re</sup> année, à la souscription d'un contrat d'assurance auto, valable jusqu'au 31/12/2014.

**LA GARANTIE MUTUELLE DES FONCTIONNAIRES et employés de l'État et des services publics et assimilés.** Société d'assurance mutuelle - Entreprise régie par le Code des assurances - R.C.S. Paris 775 691 140 - Siège social : 76, rue de Prony - 75857 Paris Cedex 17 et ses filiales GMF Assurances, La Sauvegarde et GMF Vie. Adresse postale : 45930 Orléans Cedex 9.

**ASSURANCES MUTUELLES DE FRANCE** - Société d'assurance mutuelle - Entreprise régie par le Code des assurances - R.C.S. Paris 323 562 678 - Siège social : 11, place des Cinq Martyrs du Lycée Buffon - 75014 Paris. Adresse postale : 45930 Orléans Cedex 9.

# GESTION & FINANCES PUBLIQUES

## La Revue

Créée en 1921, anciennement la Revue du Trésor

Revue spécialisée en études administratives, juridiques, financières, fiscales et économiques

Également disponible en version numérique sur vos ordinateurs, tablettes ou smartphones : tous les numéros de l'année 2015 mais également l'archive de 2012 à 2014



N'oubliez pas de confirmer votre réabonnement 2015 avant le 20 octobre 2014 pour bénéficier du tarif préférentiel.

### Abonnement à tarif préférentiel en souscrivant avant le 20 octobre 2014

#### Version papier + accès numérique

Métropole : 115 € TTC au lieu de 150 € TTC  
 DROM-COM : 122 € TTC au lieu de 180 € TTC  
 TOM et ÉTRANGER : 130 € TTC au lieu de 200 € TTC

#### Coordonnées de l'abonné :

NOM : ..... Prénom : .....  
 Raison sociale : ..... Profession : .....  
 Adresse : .....  
 Code postal :     Ville ..... Pays : .....  
 E-mail : .....



Ci-joint règlement à l'ordre de

Gestion et Finances Publiques  
 16 rue Berthollet - Arcueil 3 - 94110 Arcueil  
 Tél. 01 41 24 23 90 - Fax : 01 41 24 23 96  
 E-mail : gestionfipu@orange.fr

**Dominique PANNIER**

Conseiller maître à la Cour des comptes  
Rapporteur général de la certification État

## La qualité des comptes des administrations publiques, assujettis à la certification par un commissaire aux comptes

Le rapport de la Cour des comptes d'octobre 2013 relatif à la qualité des comptes des administrations publiques soumises à l'obligation de certification par un commissaire aux comptes, constitue la première mise en œuvre de l'article L. 132-6 du code des juridictions financières. Ce travail consiste pour la Cour à apprécier la qualité comptable d'un ensemble d'environ 800 administrations publiques, non pas sur la base de ses propres vérifications, mais telle qu'elle ressort de l'analyse de plusieurs centaines de rapports établis par près de 200 commissaires aux comptes.

La publication qui en résulte a été remise au Premier ministre, au ministre chargé du Budget et aux présidents des assemblées parlementaires. Elle est consultable sur le site internet des juridictions financières.

### Une mission participant à la vision de la qualité d'ensemble des comptes publics

La Cour s'assure du respect des principes de régularité, de sincérité et d'image fidèle auxquels sont soumis les comptes publics par l'article 47-2 de la Constitution,

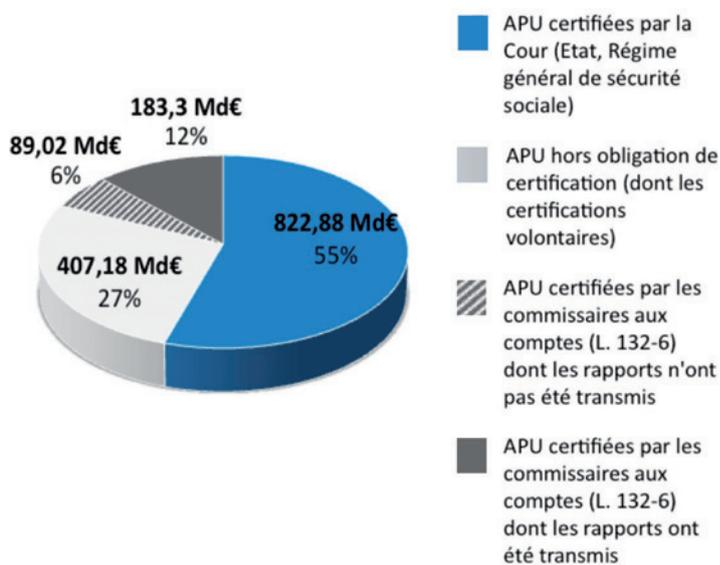
- soit en les certifiant elle-même, comme c'est le cas depuis les comptes de 2006 pour l'État et le régime général de sécurité sociale,
- soit en rendant compte aux pouvoirs publics de la qualité des comptes des administrations publiques dont elle n'assure pas la certification.

Dans ce dernier groupe, l'article L. 132-6 distingue les entités publiques qui sont soumises à l'obligation de certification par un commissaire aux comptes (CAC). Dans ce cas, cette disposition législative prévoit que les rapports de certification soient obligatoirement transmis sans délai à la Cour. Le rapport présenté ici consiste en une première synthèse des opinions émises par les CAC sur l'exercice 2012, synthèse sur laquelle la Cour fonde son avis. Ce dernier a porté à la fois sur le champ de la certification obligatoire, sur la qualité des comptes appréciée globalement et sur celle des comptes d'une catégorie particulière, les universités.

## Un périmètre global de certification des dépenses publiques qui s'étend mais de façon insuffisamment cohérente

L'obligation de certification concerne au total près des trois quarts des dépenses publiques, ce qui permet à la France de se prévaloir, dans le contexte européen, d'une situation favorable en matière de fiabilité des comptes publics. Ainsi, par rapport à des charges brutes des administrations publiques de 1 502 Md€ – dont le cumul est supérieur au total de la dépense publique telle que calculée par l'INSEE pour les besoins de la comptabilité nationale –, la Cour des comptes en certifie elle-même 55 %, soit 823 Md€. Les commissaires aux comptes certifient 18 % du total des charges brutes, soit 272 Md€. Les 108 000 administrations publiques du secteur local, qui pour l'essentiel ne sont pas soumises à certification obligatoire représentent 27 % de ces masses financières.

Extension de la certification des administrations publiques (APU) en masses financières  
(Total charges brutes 1 502,38 Md€)



Source : Cour des comptes.

Dans le champ de l'article L. 132-6, la Cour a identifié pour 2012, 795 administrations publiques<sup>1</sup> qui forment un ensemble diversifié comprenant, entre autres, une centaine d'universités et de grandes écoles, près de 130 opérateurs de l'État, les régimes obligatoires de base de sécurité sociale hormis le régime général et le régime des fonctionnaires, plus de 150 établissements de santé privés sans but lucratif ainsi que l'ensemble des

1. Le périmètre de l'analyse au titre des comptes 2012 comprend 172 administrations publiques centrales (APUC) sur 750, 428 administrations publiques locales (APUL) sur près de 108 000 et 195 administrations publiques sociales (ASSO) sur plus de 1 207 entités.

chambres de commerce et d'industrie et des chambres d'artisanat et de métiers.

Pour ce groupe des administrations soumises à certification par un CAC, la Cour souligne que cette obligation est intervenue, la plupart du temps, sans considération de seuils financiers et résulte de la catégorie d'appartenance de l'entité ou de son statut juridique. Au sein du secteur local, par exemple, les régions, départements ou grandes villes, qui représentent des enjeux considérables ne sont pas assujettis à cette obligation alors que près de 200 centres de formation d'apprentis sont certifiés.

## Un avis globalement positif de la qualité des comptes publics soumis à la certification par les CAC

Parmi les 795 entités publiques recensées, près de 500 rapports de commissaires aux comptes, sociaux et consolidés, ont été transmis à temps par les gestionnaires, correspondant à 61 % du périmètre identifié ; la Cour a considéré que ce large échantillon était représentatif et lui permettait de formuler une appréciation générale.

Son analyse conduit la Cour à apprécier positivement la qualité comptable de ces administrations tout en exprimant des nuances. Cette appréciation globale se fonde d'une part, sur le pourcentage extrêmement faible des refus de certification, moins d'un pour cent et, d'autre part, sur la proportion de 81 % de rapports de certification sans réserve. Ces derniers représentent en masse financière 74 % du montant cumulé des charges brutes et 82 % du cumul des bilans des entités du champ de cette synthèse. Le critère de la certification sans réserve est apparu comme l'indice pertinent susceptible de renseigner sur la qualité des comptes concernés. La Cour a dénombré 255 réserves dans les 18 % de rapports restants.

### Distribution des réserves

Nb de Réserves	Nombre de rapports concernés				
	Total	ODAC	ODAL	ASSO	ODASS
1	37	20	13	3	1
2	20	19	1	-	-
3	16	16	-	-	-
4	8	8	-	-	-
5	4	4	-	-	-
6	3	3	-	-	-
7	1	1	-	-	-
9	1	1	-	-	-

Source : Cour des comptes.

Elle a relevé que neuf rapports comportent cinq réserves et plus, soit 10 % des opinions exprimées avec réserves. Ils concernent des universités ou institutions de recherche.

### Une disparité dans la qualité comptable constatée entre les sous-secteurs des administrations publiques et en leur sein

Au sein de la catégorie des organismes divers d'administration centrale (ODAC), la Cour observe que la qualité comptable, illustrée par un taux de 44 % d'opinions sans réserve représentant seulement 19 % des charges brutes soumises à certification, est inférieure à la qualité moyenne, en ce domaine, des administrations publiques. Parmi les 223 réserves recensées dans cette catégorie, 55 % concernent des insuffisances dans la comptabilisation des immobilisations corporelles et incorporelles, principalement le résultat d'un défaut d'inventaire et de justification de valeur. Les autres motivations de réserves, à hauteur de 10 % étaient attachées aux lacunes dans le domaine des enregistrements de dettes sociales, fiscales ou vis-à-vis des fournisseurs, et 10 % résultaient des faiblesses générales du contrôle interne.

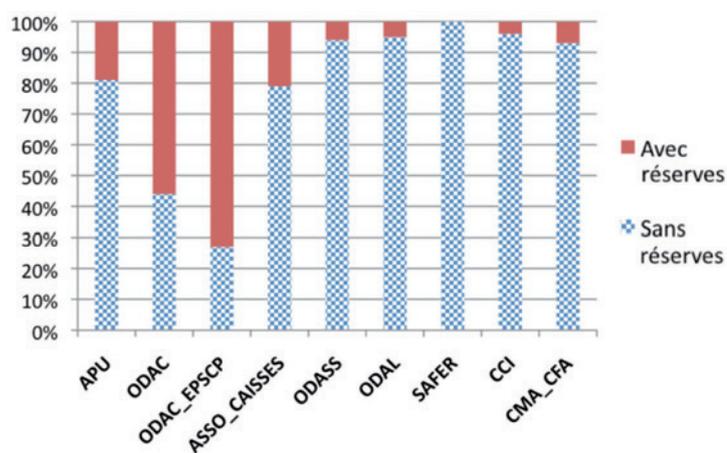
Dans la catégorie des organismes divers d'administration locale (ODAL), le taux moyen de certification sans réserve observé est de 95 % représentant une part équivalente des enjeux financiers. La portée de ce constat est toutefois limitée par la très faible proportion des administrations locales soumises à certification (0,4 %).

S'agissant des administrations de sécurité sociale, qui représentent une part prépondérante des enjeux financiers du périmètre de l'article L.132-6, soit 89 % des charges brutes soumises à la certification par les CAC, la Cour distingue la catégorie des régimes d'assurance sociale de celle des organismes divers dépendant des assurances sociales (ODASS).

Pour les régimes d'assurance sociale, le taux de certification sans réserve est de 79 %, représentant 78 % des charges brutes considérées. Ce taux pourrait, en regard de la moyenne globale de 81 %, être analysé comme le signe d'une qualité comptable globalement satisfaisante. Cette appréciation doit être relativisée en raison, d'une part, de la persistance dans le temps des insuffisances comptables relevées, et, d'autre part, de deux cas de refus de certification sur les quatre recensés globalement, représentant des enjeux financiers élevés.

Concernant les organismes dépendant de la sécurité sociale (ODASS), l'article L. 132-6 vise uniquement les établissements de santé privés sans but lucratif. Dans leur cas, le fort taux de certification sans réserve relevé, soit 94 %, est peu significatif en raison, en premier lieu de la faible proportion de rapports transmis (28 %), en second lieu de la présence, à l'intérieur de cette catégorie des deux autres cas de refus de certification dénombrés au total.

#### Répartition des opinions sans réserve



Source : Cour des comptes. Part calculée sur 488 rapports examinés.

### Une analyse du cas des établissements d'enseignement supérieur et de recherche qui met en évidence une relation entre l'amélioration de la qualité comptable et la certification

Concernant plus particulièrement les établissements d'enseignement supérieur et de recherche qui ont accédé au régime des responsabilités et compétences élargies (RCE), conduisant à l'obligation de certification des comptes, en application de la loi du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités, les rapports des CAC ont fait l'objet d'une analyse pluriannuelle sur la base notamment d'une synthèse préparée par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC). En ce qui concerne l'exercice 2012, sur 89 rapports transmis, le taux d'opinions sans réserve descend à 27 %, correspondant à 24 entités ; les 65 rapports restants totalisent 173 réserves. Pour rechercher un lien entre l'ancienneté dans la certification et la qualité comptable, la Cour a examiné les opinions des CAC exprimées par groupe d'établissements ayant accédé successivement au régime des RCE. Ainsi, pour ceux entrés en 2009, la proportion de rapports avec réserves passe de 100 % cette année-là à

79 % en 2012. Cette diminution, après quatre campagnes de certification, apparaît faible aux yeux de la Cour qui note l'importance et la complexité des problématiques comptables de ces entités. Pour le groupe accédant en 2010, la proportion décroît de 89 % cette année-là à 77 % en 2012. Quant à celui des établissements adoptant le régime en 2011, les pourcentages diminuent plus rapidement de 93 % à 62 %. L'analyse a donc suggéré l'existence d'un lien entre l'ancienneté de la certification et la qualité comptable.

La majeure partie des réserves, à hauteur de 53 % concerne les immobilisations, et près d'un quart le patrimoine immobilier.

### Distribution des réserves des EPSCP

Pourcentage de réserves portant sur	2009	2010	2011	2012
les immobilisations	42 %	47 %	53 %	53 %
les passifs sociaux	19 %	20 %	18 %	6 %
les contrats de recherche avec l'État	7 %	5 %	3 %	4 %

Source : CNCC pour les données 2009 à 2011, Cour des comptes pour les données 2012.  
Part calculée dans le total des réserves, toutes catégories confondues.

À ce propos, les motifs relevés visent le plus fréquemment l'absence de précisions méthodologiques suffisantes dans l'évaluation, puis l'absence du rapport d'évaluation, et enfin le non recours à la méthode de comptabilisation par composants. Les insuffisances affectant les autres immobilisations sont recensées dans un autre quart des cas, pour l'essentiel en raison de l'absence ou du défaut d'exploitation de l'inventaire physique. Les réserves relatives aux passifs

sociaux qui s'élevaient à 20 % du total en 2009 ne comptent plus que pour 6 % en 2012. Enfin, le sujet des contrats de recherche, qui motivait 7 % des réserves en 2009 ne concerne plus que 4 % de celles-ci en 2012.

\* \* \*

Au-delà des appréciations, encore partielles, qu'autorise une première synthèse, les effets de la certification sont à analyser pour la Cour dans une perspective pluriannuelle d'amélioration graduelle de la qualité comptable. Comme l'a suggéré l'analyse des établissements ayant accédé au régime des RCE, le nombre de réserves est à mettre en corrélation avec l'ancienneté dans la certification. Elle compte donc au cours des prochaines années mesurer les progrès réalisés en la matière.

La Cour a pu constater des effets vertueux de la certification non seulement sur la qualité comptable mais aussi sur la gestion publique par une prise en compte plus exhaustive des risques, une meilleure évaluation des passifs comme du patrimoine, une attention apportée aux engagements, une fiabilisation de la comptabilité des coûts. Cela a conduit à poser la question de l'extension de cette obligation dans une optique de diffusion de l'exigence de la qualité comptable au sein des administrations. Pour l'institution supérieure de contrôle, ce développement organisé de la certification obligatoire des comptes des administrations publiques doit se faire de façon cohérente, avec discernement, en considérant les enjeux financiers ainsi que des méthodes alternatives existantes pouvant attester de la qualité comptable. ■



Alexandre EVIN-LECLERC

Associé BDO, en charge du secteur public

## Contrôle interne et gestion des risques au sein du secteur public local : état des lieux et enjeux

Une enquête réalisée auprès de 65 collectivités territoriales de plus de 40 000 habitants fait apparaître un intérêt certain pour le contrôle interne, piloté par la direction des finances, mais aussi la nécessité de professionnaliser ces démarches.

Le cabinet BDO a réalisé une enquête portant sur les enjeux du contrôle interne et de la gestion des risques au sein du secteur public local. Les résultats de cette dernière, adressée à un panel de collectivités, ont été présentés à l'occasion du 2<sup>ème</sup> Rendez-vous des Finances Locales organisé par Le Forum pour la Gestion des Villes le 15 novembre 2013. Cette restitution a été suivie d'une table ronde à laquelle ont participé MM. Jean-Paul Artaud, Responsable de la Mission Maîtrise des Risques, Pôle Finances Achats et Système d'information du Réseau de Transport d'Electricité (RTE), Thierry Boutoute, Directeur Général Adjoint des Finances de la ville et de la communauté urbaine de Nantes, Alain Josserand, Responsable de la mission Doctrine Comptable et Contrôle interne du ministère des Finances et Michel Reverdy, Directeur de l'audit

interne de la ville et de la communauté urbaine de Strasbourg.

Le présent article a pour objectif de restituer les principales conclusions de l'enquête : l'intégralité des résultats pourra être consultée sur [www.bdo.fr](http://www.bdo.fr).

Trois raisons principales ont conduit à la décision de mener une enquête consacrée au contrôle interne au sein du secteur public local :

- Depuis les lois de décentralisation de 1982-83, les collectivités territoriales n'ont cessé de voir leur champ de compétences s'accroître de manière importante et continue. Gagnant en autonomie, elles occupent un rôle prépondérant dans l'élaboration, le financement et la conduite des politiques publiques.

- Les collectivités territoriales, en raison de leurs nombreux engagements (souvent de long terme) à l'égard de tiers, doivent être en mesure de rassurer leur environnement (en premier lieu les citoyens, mais également les clients, fournisseurs, partenaires et financeurs) sur leur capacité à produire durablement et en toute sécurité un service public de qualité. Concomitamment, les notions de responsabilité et de performance se sont progressivement érigées comme des valeurs indissociables du service public local.
- Constatant une démarche de fiabilisation de l'information financière qui s'est progressivement généralisée aux organisations publiques (l'État dans le cadre de la LOLF, les universités et les hôpitaux depuis la promulgation des lois LRU et HPST), se traduisant notamment par le déploiement de dispositifs de contrôle interne et la certification des comptes, de plus en plus nombreux ont été ceux qui ont milité pour que cette démarche soit également appliquée au sein des collectivités locales. Ainsi, dans son rapport d'octobre 2013, « Les finances publiques locales », la Cour des comptes a rappelé la nécessité pour les collectivités territoriales de renforcer la qualité et la fiabilité de l'information financière locale. Plus récemment, le rapport Malvy-Lambert d'avril 2014, intitulé « Pour un redressement des finances publiques fondé sur la confiance mutuelle et l'engagement de

chacun », a fait état de toute une série de mesures destinées à renforcer progressivement les règles comptables pour mieux connaître la situation financière d'une collectivité.

Identifier et évaluer les menaces potentielles qui fragiliseraient la production d'un service public local de qualité, et ce faisant, de dimensionner les dispositifs préventifs et les procédures visant à sécuriser la production des services publics, apparaissent donc comme des enjeux d'actualité. Dans ce contexte, la question relative à la mise en place d'une politique de gestion des risques et d'un contrôle interne, en particulier comptable et financier, au sein de l'environnement mouvant et instable dans lequel évoluent les collectivités locales, nous a semblé devoir être posée, car pleinement pertinente.

L'objectif de l'enquête a consisté à faire le point sur les pratiques actuelles du contrôle interne comptable, financier et budgétaire et de la gestion des risques au sein du secteur public local, en répondant à deux questions centrales :

- S'agit-il d'une priorité pour les collectivités ?
- Comment ont-elles organisé et mis en œuvre ce dispositif ?

Soixante-cinq collectivités territoriales (région, département, établissement public de coopération intercommunale et ville) de plus de 40 000 habitants ont répondu à l'enquête (ce seuil démographique a été retenu dans la mesure où il est vite apparu que les problématiques de contrôle interne revêtaient peu d'aspérité chez les collectivités situées en deçà de ce seuil).

Trois points retiennent d'emblée l'attention du lecteur à l'issue d'un premier niveau d'analyse de l'enquête :

- Les termes de « contrôle interne et gestion des risques » renvoient à plusieurs acceptions ; la manière dont les collectivités locales les appréhendent est beaucoup plus large que les définitions normées et restrictives proposées habituellement. Contrôle de gestion, contrôle des gestions externalisées, évaluation des politiques publiques, renforcement de la performance publique sont autant d'items que les répondants englobent et/ou assimilent volontiers à une démarche de contrôle interne et de gestion des risques.
- 88% des répondants sont issus des directions financières ; toutefois, le contrôle interne ne constitue pas un sujet a priori préempté par les directions des finances.

### La définition du contrôle interne comptable et financier de la Direction Générale des Finances Publiques

(Guide du contrôle interne comptable et financier du secteur public local, septembre 2010, page 6)

« Le contrôle interne se définit comme l'ensemble des dispositifs ou processus organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement et mis en œuvre par les opérationnels de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités en vue de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de leurs objectifs. [...] Le contrôle interne comptable et financier est une composante du contrôle interne dans le secteur public local [...] il a pour objectif :

- la réalisation et l'optimisation des opérations de recette, de dépense et de tenue des comptes,
- la protection des actifs et des ressources financières,
- la fiabilité des informations comptables et financières,
- la conformité aux lois et règlements,
- la qualité des prestations ».

- Le taux de réponse des départements et villes est beaucoup plus important que celui des EPCI et régions : faut-il y voir là un signe que ces deux niveaux de collectivités, particulièrement confrontées au fameux « effet de ciseaux », sont davantage réceptives à des solutions leur permettant de mieux maîtriser et piloter leurs ressources ?

## Le contrôle interne : un outil de modernisation

➤ **À la question** « La direction générale des services fait-elle du contrôle interne un outil de modernisation des services et de performance de l'action publique ? », près de deux collectivités sur trois répondent positivement (oui pour 50 % des collectivités, moyennement pour 12 %). Ce qui pourrait expliquer que pour 36 % des répondants, c'est la direction générale des services qui impulse et suit le dispositif de contrôle interne, suivi à quasi égalité par le Cabinet (22 %) et la direction des finances (19 %) ; pour 5 % des collectivités, c'est une direction du contrôle interne qui en a la charge. Il convient d'ailleurs de noter la création récente, au sein de quelques « grandes collectivités », d'une direction du contrôle interne autonome, même si ce mouvement est d'ampleur encore limitée et que le périmètre d'attribution de la direction varie d'une collectivité à l'autre.

➤ **À la question** « Quels ont été les facteurs déclenchants de la structuration de votre dispositif de contrôle interne financier, comptable et budgétaire ? », 89 % des collectivités citent en priorité les fortes contraintes budgétaires, puis, pour 81 % d'entre elles, le processus de programmation budgétaire. Il semble que, au-delà des conséquences immédiates sur les budgets locaux du mouvement amorcé en 2014 (réduction des dotations et diminution de l'autofinancement), ce mouvement structurel de contraction de la ressource amène les collectivités à mener une large réflexion sur les méthodes et outils leur permettant de mieux anticiper, gérer et arbitrer l'allocation de leurs ressources, notamment financières : la mise en place d'un dispositif de contrôle interne étant à l'évidence appréhendé comme l'un de ces outils.

Observons également deux facteurs émergents qui invitent les collectivités à se doter d'une démarche de contrôle interne : dans un contexte de diversification des sources de financement, le

souci de la préservation de la qualité de leur signature (cité par 19% des répondants) afin de négocier les meilleures conditions d'emprunt auprès des institutions financières et bancaires ; la mutualisation (cité par 8% des répondants), fortement encouragée par l'État au travers de la mise en place d'un schéma de mutualisation et l'introduction probable du coefficient intercommunal de mutualisation, mais souvent complexe et parfois sources d'insécurité dans la relation du couple EPCI/communes membres.

➤ **À la question** « Pouvez-vous indiquer les principaux risques identifiés au sein de votre collectivité ? », sur la base d'une liste de 6 natures de risque, 91 % des collectivités citent les risques comptables et budgétaires ; suivent les risques juridiques et réglementaires (52 %), opérationnels (39 %), humains (25 %), exogènes (26 %) et stratégiques (17 %). Relevons toutefois que 81 % des répondants jugent les risques comptables et budgétaires « aussi importants » que les autres risques.

➤ **À la question** « Sur une échelle de 1 à 10, comment appréciez-vous l'efficacité de votre dispositif de contrôle interne comptable et financier ? », une note moyenne de 6 sur 10 ressort. 25.5 % des répondants attribuent la note de 8 et 20% la note de 7. Les notes 9 (très bon) et 1 (très mauvais) affichent le même score : 2.5 %.

Ce sont principalement les directions financières qui assurent le suivi du dispositif de contrôle interne. L'articulation fonctions support / fonctions opérationnelles est assurée, mais principalement dans une logique de déconcentration budgétaire (engagement, mandatement, liquidation). Les référents ou correspondants budgétaires des directions métiers restent encore assez peu mobilisés sur des problématiques relevant du dispositif de contrôle interne.

## Une insuffisante maîtrise des risques

L'enquête met en exergue un point majeur : 70 % des collectivités ne disposent pas de cartographie des risques. 52 % des collectivités qui ont défini une cartographie affirment que celle-ci n'a pas fait l'objet d'un processus d'approbation formalisé par la direction générale. 80 % des collectivités

“ 70 % des collectivités ne disposent pas de cartographie des risques ”

n'ont pas de cartographie spécifique pour les risques financiers et comptables. Enfin, près d'une collectivité sur deux (48 %) ignore à quand remonte la dernière actualisation de la cartographie... 60 % des répondants ne disposent pas de document de référence et 40 % des répondants utilisant un manuel recourt *ponctuellement* au guide du contrôle interne comptable et financier de la DGCL. L'analyse des risques demeure donc très empirique, rarement formalisée.

➤ **À la question** « Sur une échelle de 1 à 5, quelle est votre perception de la maîtrise des risques pour les thèmes suivants ? », les collectivités estiment que le suivi et la valorisation des risques immobiliers, font l'objet d'une *faible maîtrise* (attribution d'une note de 2.4 sur 5) en raison d'une connaissance insuffisante du patrimoine existant, de l'identification lacunaire des coûts de gestion et de maintenance, de l'intervention non systématiquement coordonnée des services et d'un système d'information décisionnel non optimal.

Le contrôle des satellites, le contrôle des engagements hors bilan, des DSP, des marchés et PPP sont jugés comme relevant d'une *maîtrise moyenne* (attribution d'une note variant de 3 à 3.3). En revanche, les risques liés aux

systèmes d'information, la gestion de la commande publique et la chaîne des dépenses et recettes sont considérés comme relevant d'une *bonne maîtrise* (note de 3.8) ; le suivi de la dette et de la trésorerie et les procédures budgétaires comme d'une *maîtrise élevée* (note de 4.3).

Deux processus, qui sont relevés comme relevant d'une maîtrise moyenne ou élevée, retiennent l'attention.

En ce qui concerne le processus de programmation des investissements et la tenue dans la durée d'un plan pluriannuel d'investissement, les répondants précisent que les méthodologies et outils disponibles pour effectuer les arbitrages en termes de sélection et de priorisation des investissements sont parfois rudimentaires : la détermination de la performance globale sur le long terme d'un investissement et le calcul du ROI (retour opérationnel sur investissement) sont souvent difficiles à évaluer.

De même, pour le contrôle des satellites et des engagements extérieurs, les répondants mentionnent que la mise en place d'une fonction « contrôle de gestion externe » constitue la première étape visant à mieux sécuriser les engagements des collectivités. Mais l'appréciation globale d'un « risque externe consolidé » reste

## L'analyse du risque par l'Agence France Locale

L'Agence France Locale\*, en prévision du lancement de son activité à la fin de l'année, a mis en place un dispositif de notation des collectivités locales. Ce scoring est un élément essentiel dans la mesure où il conditionne l'adhésion à l'Agence et les conditions d'octroi de crédit.

L'appréciation du risque par l'Agence France Locale s'appuie sur des éléments communs à toutes les banques intervenant dans le financement du secteur public local (analyse de la solvabilité, marges de manœuvre, ...). Toutefois, elle s'en distingue sur plusieurs aspects et, notamment, par une approche consolidée du risque et par une correction d'un éventuel biais temporel en combinant le calcul de certains ratios sur cinq ans et sur le dernier compte disponible. Associés à d'autres éléments d'analyse spécifiques, ces aménagements contribuent à une appréciation plus juste de la qualité de signature de chaque collec-

tivité. Autre élément distinctif, la notation détaillée est communicable à toute collectivité souhaitant rejoindre l'Agence, puis à tout moment pour les collectivités membres.

Nos premières analyses fondées sur les collectivités ayant déjà adhéré ou en cours d'adhésion confirment la bonne santé financière globale des collectivités. Pour autant, les contraintes pesant sur les finances locales exigent désormais une analyse dépassant le strict cadre de l'analyse financière rétrospective au profit d'une approche qualitative approfondie. À cet égard, le renforcement de l'audit interne dans les collectivités – en tant qu'outil de fiabilisation de l'information financière locale – constituerait une avancée notable.

**Yann Doyen**, Directeur Engagements,  
Agence France Locale

\*: Créée par l'article 35 de la loi du 26 Juillet 2013 (Art. L.1611-3-2 du CGCT), l'Agence est en cours d'agrément auprès de l'ACPR.

parfois embryonnaire, difficile à appréhender, notamment dans le cadre de participations versées à des SEM.

Le principal enseignement de cette enquête est que les collectivités territoriales ont parfaitement pris conscience de la nécessité de renforcer leur dispositif de contrôle interne comptable et financier dans la mesure où il contribue à une claire identification des risques et à une sécurisation des processus.

Les démarches initiées sont réelles, mais elles sont souvent empiriques, non systématiquement suivies et actualisées. Elles doivent dorénavant se structurer, se « professionnaliser », être généralisées à l'ensemble des niveaux opérationnels de la collectivité, partagées et appropriées par le management.

\* \* \*

Un dispositif de contrôle interne et de gestion des risques apparaît donc comme un volet constitutif essentiel et indispensable du processus décisionnel de la collectivité, un outil au service de la modernisation et de la performance des organisations publiques locales. Il doit être adapté au contexte spécifique des collectivités locales tout en valorisant les expériences développées dans les autres organisations publiques (établissements publics, hôpitaux, universités). ■

## Le Conseil général du Val d'Oise

### La mise en place d'une démarche de contrôle interne, une démarche partagée et pragmatique

Le département du Val d'Oise s'est appuyé sur la mise en place du contrôle de gestion pour déployer un dispositif de contrôle interne s'appuyant sur un process structuré, formalisé et permanent. Fort de l'existence de points de contrôle déjà existants, il a été fait le choix de centrer la démarche sur les quatre thématiques prioritaires : le contrôle de l'effectivité des marchés publics, le suivi des matériels attractifs (ordinateurs portables, mobiles, cartes de carburant), le contrôle des régies, et le risque pénal des élus. Par ailleurs, ce dispositif s'inscrit comme l'un des aspects majeurs de la démarche de rénovation de la fonction comptable engagée par le département depuis quelques mois.

L'efficacité d'une telle démarche repose autant sur le soutien et l'impulsion donnés par la direction générale et les élus pour préparer l'institution à cette évolution que sur la clarté des enjeux qui lui sont assignés. Le Conseil général a ainsi privilégié une approche partagée dans laquelle les risques seront identifiés avec le concours des directions opérationnelles, pleinement investies dans le contrôle hiérarchique et la définition des process-cibles, et la direction générale qui fixe le cap. Un comité de suivi animé par la D.G. et composé de la Direction des affaires juridiques et du contrôle de gestion, est chargé de définir les objectifs stratégiques au vu des résultats qui lui sont restitués. Le dispositif est piloté par le service contrôle de gestion qui s'appuie sur un réseau de référents internes, qui seront formés et dépaysés de leurs directions pour effectuer des missions « spot » validées par le comité.

Le Conseil général s'oriente résolument vers une démarche pragmatique dont l'objectif est d'obtenir à très court terme des résultats concrets à partir de cibles clairement identifiées.

**Laure Guignet**, *contrôleur de gestion,*  
*Conseil général du Val d'Oise*



Nicolas GASNIER-DUPARC

Associé Risk & Management Groupe Tuillet

Spécialiste du secteur public



Brigitte VAIRA-BETTENCOURT

Associée Commissaire aux comptes Groupe Tuillet

En charge du pôle audit secteur public

## Le contrôle interne : outil de gestion des risques et levier de performance.

### Enjeux et spécificités de sa mise en œuvre dans le secteur public

Le contrôle interne est devenu un élément clé dans la maîtrise des risques opérationnels de toute organisation. Pour autant, sa mise en œuvre reste encore trop souvent un exercice conceptuel. Au-delà d'un outil de gestion des risques, intégré dans un système global de management, il constitue une réelle opportunité de maîtrise des activités et un véritable levier d'optimisation, à condition d'en intégrer les bons modes de fonctionnement et réflexes.

**L**e secteur public se caractérise entre autres par un environnement dans lequel la culture de supervision et de contrôle ordonnateur est moins développée que dans d'autres secteurs. Ce manque, il faut le reconnaître, est bien souvent compensé par la conscience du bien public et la mission de service public dont sont investis les acteurs.

Mais avant de développer tous les bienfaits du contrôle interne dans la gestion des établissements publics, reconnaissons-lui un défaut de naissance majeur, sa dénomination : contrôle interne et pour être plus précis le premier terme de son nom, « contrôle ».

L'acception couramment retenue dans la sphère publique est bien souvent celle d'« inspection » et perçue en tant que telle comme une marque

de défiance du management, voire une pression psychologique, en somme une pratique de management inefficente.

Cette vision restrictive est naturellement peu propice au développement d'un contrôle interne, pour autant indispensable à la réalisation de la mission de service public comme nous le verrons.

Comme très souvent, les techniques de gestion et de management nous viennent des pays anglo-saxons qui les premiers ont développé leur « internal control », faussement traduit en français par contrôle interne.

En effet, la notion de « control » en anglais traduit une notion de maîtrise plus que de contrôle. Il faut en fait comprendre le contrôle interne comme le dispositif mis en œuvre pour maîtriser

ses processus, son organisation et assurer la réalisation de ses missions de service public. Le contrôle interne n'est donc pas un dispositif de contrôle et de vérification, mais un dispositif permettant à tout manager de créer un environ-

nement de travail, qui soit propice à un développement sécurisé et optimisé de ses activités.

Au-delà de la sémantique, apprenons donc à le connaître, à l'utiliser et à l'évaluer avant de le critiquer, voire de le rejeter.

## 1 Contrôle interne et maîtrise des risques

### Qu'entend-on par contrôle interne ?

Face à des exigences réglementaires croissantes, le contrôle interne s'impose désormais dans toute organisation. De manière générale, le contrôle interne peut être défini comme un **ensemble de dispositifs** mis en œuvre par les responsables et le personnel d'une organisation pour **maîtriser** le fonctionnement et les résultats de leurs activités et contribuer à **l'utilisation efficiente** de leurs ressources.

Il existe de multiples définitions, le plus souvent données par des organisations professionnelles. La définition la plus communément acceptée de la notion de contrôle interne est celle proposée par le COSO (Committee Of Sponsoring Organization) en 1992, et récemment mise à jour en 2013. Elle a le mérite de bien préciser les contours de ce que recouvre le contrôle interne :

« *Le contrôle interne est un **processus** mis en œuvre par le Conseil d'administration, la Direction Générale, la hiérarchie, le personnel d'un établissement et destiné à fournir une **assurance raisonnable** quant à la réalisation d'objectifs suivants :*

- Réalisation et optimisation des opérations
- Fiabilité des informations financières
- Conformité aux lois et aux réglementations en vigueur. »

Cette définition confirme bien nos propos arguant du fait que le contrôle interne n'est pas un simple dispositif de contrôle, mais bien un processus d'amélioration continue et de maîtrise des processus opérationnels. Il constitue, comme le précise le cadre conceptuel, un « moyen d'arriver à ses fins, et non pas une fin en soi ».

Il est d'ailleurs intéressant de noter que des trois objectifs cités, le premier est la réalisation et l'optimisation des opérations. Cela signifie ni plus ni moins que le contrôle interne s'adresse en premier lieu au management de proximité. Il constitue pour ce dernier un outil lui permettant d'organiser son périmètre de responsabilité de manière à remplir la mission qui lui a été assignée, tout en optimisant les moyens que la collectivité publique lui met à disposition et dont il est comptable.

Par ailleurs, le contrôle interne ne se résume pas, comme bien souvent on veut le caricaturer, à un corpus de procédures et de règles figées. C'est un processus de progrès continu qui vit à travers les individus qui le mettent en œuvre. Il est porté et incarné par l'ensemble du personnel, à tous les niveaux de la hiérarchie de l'organisation.

Enfin, il est important de souligner que le contrôle interne doit apporter une assurance raisonnable et non pas une assurance absolue.

### Le cadre de référence

Le contrôle interne est devenu un point de passage obligé, incontournable face aux exigences réglementaires croissantes et à la pression des contrôleurs externes (Certificateurs, Audits externes, Cour des comptes, IGAS...).

Introduit dans les années 80, le contrôle interne a véritablement pris son essor dans les années 2000 à la suite des nombreux scandales financiers et comptables. De nouvelles lois et réglementations ont été instaurées (Loi de Sécurité Financière (LSF), Sarbanes-Oxley Act (SOX), 4<sup>e</sup>, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> Directives européennes...), imposant aux organisations une nouvelle gouvernance et une meilleure communication en matière de gestion des risques et contrôle interne.

Face à ce souci de sécurisation et de transparence, la Loi Organique relative aux Lois de Finances (LOLF), adoptée en 2001 et son application en 2006, est venue compléter le dispositif en introduisant l'obligation de contrôle interne pour les entités du secteur public.

Ces textes imposent l'utilisation d'un cadre conceptuel mais ne citent aucun référentiel. Des standards français ont été développés en France (Ordre des Experts Comptables en 1977 et l'Autorité des Marchés Financiers en 2006). Cependant, le COSO reste, en matière de contrôle interne et de management des risques, le référentiel le plus couramment utilisé. Il propose un cadre conceptuel et un guide méthodologique.

Pour le secteur public, les référentiels proposés par la DGFIP (Référentiel de contrôle interne de l'État, Circulaires CICF, Audit interne...) et le dé-

## COSO, un référentiel reconnu et évolutif

**COSO** (Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) est une commission à but non lucratif ayant institué aux États-Unis en 1992 le premier standard de contrôle interne « Internal Control – Integrated Framework », reconnu au plan international.

**COSO 2013** est la mise à jour de COSO 1, complétant sa définition par 17 principes clés aidant sa mise en oeuvre.

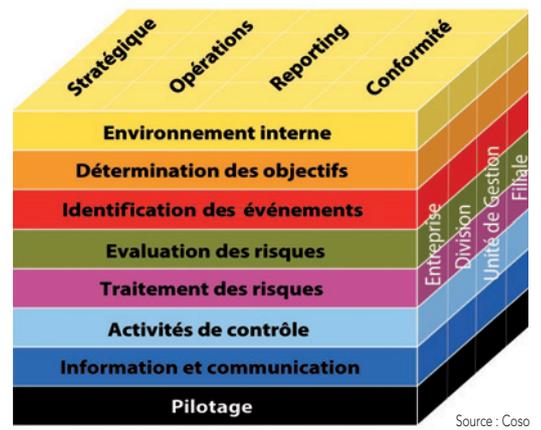
**COSO 2** a introduit en 2002 un cadre de référence pour un système de management global des risques (*Enterprise Risk Management Framework*).

cret GBCP relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, ont introduit une vraie réforme de la démarche de contrôle interne au sein de la sphère publique. Ils s'appuient notamment sur les référentiels du COSO.

Orientés au départ sur la fraude, la protection des ressources et la sincérité de l'information comptable et financière, les nouveaux standards du contrôle interne ont désormais comme ambition de favoriser la réalisation effective d'**objectifs stratégiques** et la **maîtrise des risques associés**.

Le fameux « Cube COSO » (cf. figure 1) donne une vision « 3D » du système de gestion des risques, avec trois axes d'analyse distincts : objectifs, composants du contrôle interne et structures de l'orga-

Figure 1 - Le « Cube COSO »

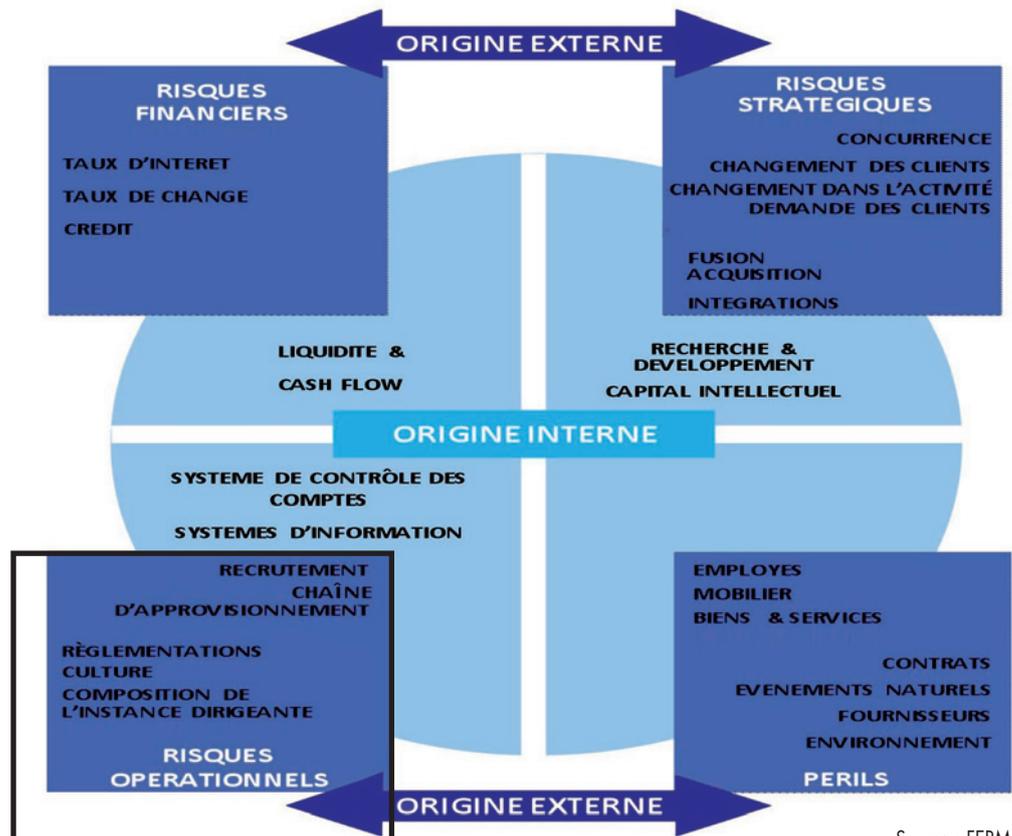


nisme. Cela permet de réconcilier la vision managériale des risques et la vision opérationnelle.

## Le périmètre des risques

Le risque peut être défini de manière générale comme un événement susceptible d'empêcher l'atteinte des objectifs de l'organisation. Il convient ainsi d'identifier tous les événements susceptibles d'avoir un impact sur les objectifs définis (stratégiques, opérationnels, financiers, conformité...) et de couvrir la totalité du périmètre d'activité.

Figure 2 - L'univers des risques défini par le FERMA



Source : FERMA

La notion d'« Univers de risques » est essentielle pour identifier les risques majeurs, préalable indispensable à la mise en place du système de contrôle interne. Le management des risques tel que l'entend le COSO 2 couvre un spectre de risques très large qui peut être illustré par l'univers des risques produit par le FERMA (Federation

of European Risk Management Associations) : Stratégiques, Opérationnels, Financiers et Périls.

La maîtrise des risques opérationnels telle que l'entend le COSO 1 du contrôle interne se focalise uniquement sur les risques opérationnels issus des processus (cf. encadré figure 2).

## 2 Une approche méthodologique rigoureuse

### Les étapes du déploiement du contrôle interne

La culture de contrôle interne ne se décrète pas et s'inscrit dans la durée. L'environnement de contrôle interne constitue un pré-requis incontournable. C'est un élément majeur de la culture d'une organisation.

Le contrôle interne s'exprime désormais dans une vision plus large, comme élément de maîtrise de l'activité. Il ne se limite plus à une fonction de contrôle et joue un rôle clé dans la conduite et le pilotage des activités. Il contribue à améliorer l'efficacité liée à certains processus décisionnels.

La gestion publique introduite par la LOLF a notamment conduit à limiter la place du contrôle préalable de conformité effectué par les contrôleurs financiers au profit d'un **contrôle a posteriori de l'efficacité de la gestion** et de la dépense publique.

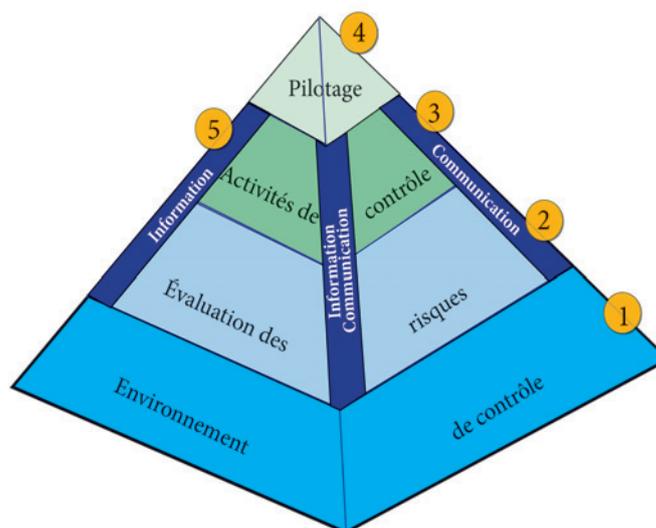
C'est une évolution importante de la démarche de contrôle. Traditionnellement, les contrôles se faisaient de manière ponctuelle comme des audits. Dans une démarche de contrôle interne, on cherche à mettre en place des contrôles **permanents**, qui doivent vivre dans toute l'organisation.

Deux points clés du déploiement sont donc la notion de « dispositif ou système » et de « permanence des contrôles ».

En pratique, la mise en œuvre d'un dispositif de maîtrise des risques reste complexe, nécessitant une approche méthodologique rigoureuse, conforme aux bonnes pratiques de la place, et la maîtrise des outils associés. Il ne faut pas nier la dimension technique du contrôle interne. Il nécessite une organisation structurée, des outils et une bonne gouvernance. Le déploiement d'un système de gestion des risques se gère en mode projet. La composante « Animation et Pilotage » est une des conditions essentielles dans la réussite de la mise en œuvre du dispositif.

Si l'on se réfère à la pyramide du COSO 1 (cf. figure 3), qui a le mérite de bien structurer les étapes, on distingue traditionnellement cinq composantes du contrôle interne.

Figure 3 - La pyramide du contrôle interne COSO 1



Source : Coso

Ces composantes procurent un cadre pour décrire et analyser le contrôle interne mis en place dans une organisation. Il s'agit de :

- l'environnement de contrôle, qui correspond, pour l'essentiel, aux valeurs diffusées dans l'organisation (1) ;
- l'évaluation des risques à l'aune de leur importance et fréquence (2) ;
- les activités de contrôle, définies comme les règles et procédures mises en œuvre pour traiter les risques, le COSO imposant la matérialisation factuelle des contrôles (3) ;
- le pilotage et la supervision, c'est-à-dire le « contrôle du contrôle » interne (4) ;
- l'information et la communication, qu'il s'agit d'optimiser (5).

La réalisation de l'ensemble des phases est nécessaire pour le déploiement complet, la dernière phase étant constituée par l'analyse des résultats et la proposition d'actions correctives.

On distingue traditionnellement deux phases : une première phase d'états des lieux et d'analyse

et une deuxième phase d'évaluation et d'optimisation du système. Le déploiement de la seconde phase qui induit l'implication des services opérationnels est souvent plus longue et plus délicate à mettre en place.

### Reconnaître la complexité du déploiement d'un dispositif de contrôle interne dans le secteur public

Déployer un dispositif de contrôle interne au sein d'un établissement public, nécessite, dans un premier temps, de bien traduire son organisation interne et ses missions à travers une cartographie des processus. Dans un deuxième temps, ces processus de management métier et support sont décrits de manière à faire apparaître les acteurs, les systèmes d'informations sollicités et l'enchaînement des tâches.

#### Phase 1 : État des lieux



L'objectif est de mettre en cohérence les actions de maîtrise avec les risques.

Cet exercice doit couvrir aussi bien le champ de l'ordonnateur que celui du comptable. En effet, l'analyse des risques et de la performance ne s'arrête pas à la frontière des responsabilités définies par décret de ces deux acteurs, qui sont en la matière co-responsables du déploiement et de l'efficacité du dispositif de contrôle interne.

La notion de bonne pratique est fondamentale. Elle est au cœur de toutes ces démarches. C'est ce que tout professionnel expérimenté « sait qu'il devrait mettre en œuvre mais qu'il n'applique pas toujours ».

Un point de vigilance est d'intégrer la cartographie des systèmes d'information et de tenir compte des contrôles embarqués. Bien souvent, nous observons que le système d'information est largement sous utilisé dans un objectif de maîtrise des risques. Il constitue *a contrario* souvent un facteur de risque plus qu'un élément de maîtrise.

Dans cet exercice, les établissements publics se trouvent souvent confrontés à des difficultés qui sont propres à leur organisation et qui rendent parfois difficile soit cette description, soit la définition du contour des activités qui doivent être décrites. Par exemple, il arrive que des établissements utilisent des systèmes d'information, pour-

tant cœur de métier, mais qui sont développés et maintenus par d'autres structures indépendantes, ou encore que des établissements mettent en délégation ou sous mandat de gestion tout ou partie de leurs processus métiers, mais aussi, ils se trouvent confrontés à la complexité de la réglementation applicable à leur domaine d'activité : tarification, modalités d'octroi d'aides, champ de compétence, ce qui rend parfois complexe la description des tâches... Ces éléments devront être intégrés même si ces derniers ne sont pas directement maîtrisables par l'établissement et sous sa responsabilité direct. Il conviendra, alors, de trouver des relais, des pratiques et des solutions parfois innovantes pour maîtriser son risque « à distance ».

### Une phase essentielle : construire la cartographie des risques

La cartographie des risques est le socle de toute démarche de contrôle interne. La qualité du dispositif repose en effet sur la complétude et la pertinence de la cartographie.

Pour autant, l'objectif à travers le système de gestion des risques est de mesurer le **risque résiduel** à travers **une assurance raisonnable**. Il convient donc de ne pas vouloir être trop exhaustif et de cibler les risques clés, stratégiques pour l'organisation.

En effet, l'exercice d'analyse des risques dans le secteur public, notamment sur les processus métier est souvent rendu difficile à la fois du fait de l'unicité de l'activité qui rend impossible tout parangonnage avec les standards métiers qui existent dans le privé, mais aussi par l'organisation parfois complexe. Pour les pallier, il convient de réaliser une analyse des risques qui croise plusieurs sources.

La cartographie des risques, établie selon une démarche « Bottom up », permet de travailler plus particulièrement sur les dispositifs de contrôle interne et la gestion des risques opérationnels.

#### Cartographies Top Down et Bottom up

La **cartographie « Top Down »**, par opposition à la cartographie « Bottom Up », est une vision des risques par le Top Management. Elle représente une identification des risques au sens large.

La **cartographie « Bottom Up »** est réalisée à travers des activités et des processus de l'organisme. Elle permet d'identifier principalement les risques opérationnels, avec un niveau de maille plus fin.

Chacun de ces risques, sera évalué selon une échelle de gravité des risques pouvant comporter plusieurs catégories d'impacts (financier, juridique, image, qualité de service...), croisée avec une échelle de probabilité de survenance. La difficulté ici rencontrée est liée à un exercice peu spontané qui est d'évaluer les risques dits « bruts », c'est-à-dire avant la prise en compte de tous les éléments de maîtrise qui existent déjà et permettant de maîtriser ce risque.

La matrice de priorisation des risques permet de vérifier l'adéquation du niveau de risque brut avec le niveau de maîtrise et d'identifier les zones de risques critiques et au contraire les zones de sur-contrôle que l'on peut optimiser.

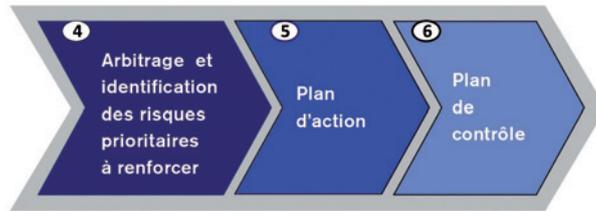
Faire uniquement une évaluation des **risques résiduels**, c'est-à-dire après prise en compte des éléments maîtrise existants, revient à nier l'existence de certains risques, du simple fait qu'ils sont bien maîtrisés. Cette pratique nuit à la connaissance de ces risques et donc à leur maîtrise.

risques, mais aussi adaptés à l'importance des enjeux, aux particularités de l'organisation et être économes des moyens mis en œuvre.

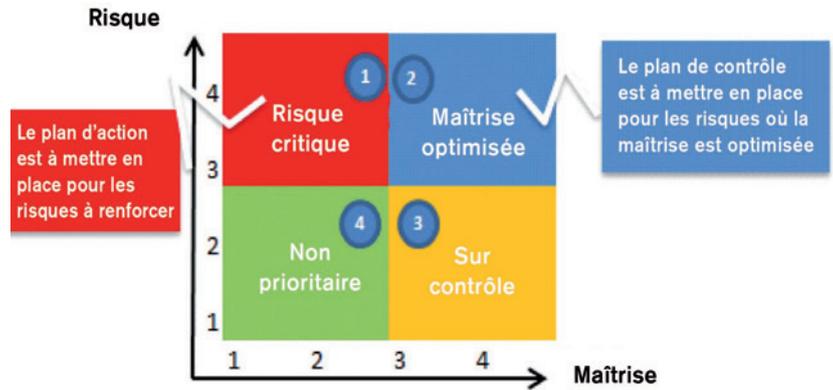
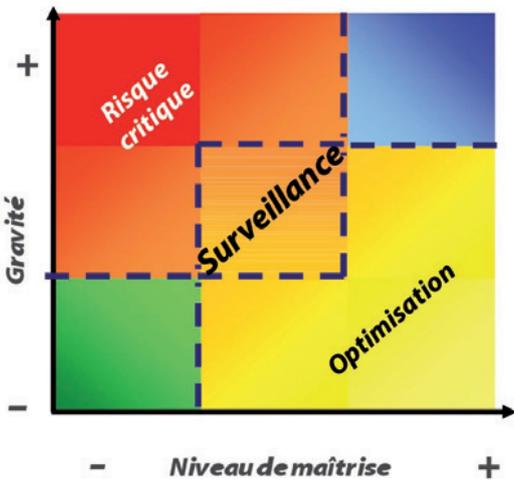
L'évaluation du dispositif de contrôle interne comprend non seulement la capacité de l'établissement à agir face aux résultats de sa cartographie des risques en mettant en place des plans d'actions de renforcement de la maîtrise des risques mais aussi à mettre en place des plans de contrôles.

Le plan d'actions de renforcement de la maîtrise des risques doit permettre d'agir sur les deux composantes du risque, son impact et sa probabilité. Le plan d'actions devra donc viser à réduire la survenance du risque et/ou atténuer les impacts.

### Phase 2 : Évaluation et Optimisation



Le croisement de l'information sur l'importance des risques bruts et sur l'efficacité de ces éléments de maîtrise, permet de construire une **matrice de priorisation des risques résiduels** qui fait ressortir 4 grandes familles d'actions :



L'établissement de cette cartographie ne résulte pas d'un algorithme permettant une cotation automatique et arithmétique, mais de la perception par les utilisateurs d'un niveau de risque. La cotation des risques selon la formule consacrée se fait à « dire d'expert » en concertation avec les différents acteurs mais avec une démarche normée et auditable.

### Surveillance et maîtrise des risques

Face à ces risques, un ensemble d'éléments de maîtrise pertinents et efficaces, c'est-à-dire tenant compte des ressources mises à disposition, devra être trouvé pour assurer la maîtrise du processus. Pour répondre aux objectifs du contrôle interne, ces éléments de maîtrise devront être efficaces, c'est-à-dire à la fois efficaces pour maîtriser les

Cette analyse des risques permet de doser et d'adapter sa réponse aux enjeux de chacun de ces risques, et de ne pas apporter une réponse monolithique et unique, à une réalité complexe et hétérogène.

Si la pratique des plans de contrôles existe dans les établissements publics, force est de constater qu'elle ne permet pas toujours de répondre aux risques et aux enjeux.

Elle souffre principalement de deux défauts. Le premier est qu'elle est parfois très monolithique

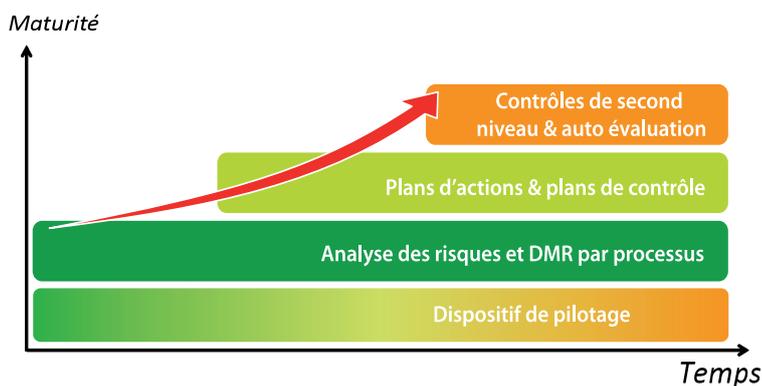
et vise à faire du contrôle étendu sur la bonne réalisation des tâches mais sans hiérarchisation des risques. Ceci le rend à la fois peu efficace dans sa détection des risques et surtout très consommateur de ressources pourtant si rares. Le second est le manque de coordination et parfois de transparence entre les plans de contrôle de l'ordonnateur et celui du comptable. Sans remettre en cause les responsabilités propres à chacun, cette situation

est génératrice de nombreux dysfonctionnements. Pour n'évoquer que les principaux, cela se traduit par une redondance potentielle des contrôles, a contrario des risques importants qui échappent au contrôle, des constats et des analyses de risques qui ne sont pas partagés et qui ne font pas l'objet de plans d'actions coordonnés, empêchant ainsi toute dynamique de progrès et d'amélioration.

### 3 Optimisation du système de management des risques

#### Une difficulté parfois culturelle du secteur public à évaluer son dispositif de contrôle interne

Le contrôle interne repose sur une démarche permanente et itérative dans le sens où pour maîtriser les risques, il doit être constamment adapté aux évolutions de l'environnement de travail (normatives, informatiques, organisationnelles...) et réajusté en fonction de l'évaluation des risques. Il s'inscrit dans un processus itératif (dit « boucle d'amélioration continue ») qui suppose une expertise régulière des risques et des résultats. Cette évaluation constitue un outil objectif pour permettre à l'organisation d'ajuster ses modes de fonctionnement (au travers notamment du pilotage par la direction de la maîtrise des risques).



Le cercle vertueux du contrôle interne permet le déploiement du contrôle interne et son actualisation régulière. Ce n'est pas un corpus figé. Cela permet d'améliorer la cartographie des risques, d'affiner les actions correctives et d'actualiser le plan de contrôle.

La détermination du risque résiduel permet d'évaluer l'efficacité de l'action. La mesure du contrôle interne doit être **quantitative** à travers les résultats des contrôles, les taux d'anomalies et les indices qualité.

Mais elle doit aussi être **qualitative** et s'accompagner des propositions d'actions correctives pour la mise en place d'une organisation plus efficace et performante.

Le dispositif de contrôle interne s'inscrit dans la durée avant que son déploiement ne soit pleinement opérationnel. Son degré de maturité s'évalue par la qualité du pilotage, de son déploiement et de sa mesure.

La mesure de l'effectivité et de la pertinence du dispositif est indispensable en particulier sous le prisme coût/bénéfice. L'évaluation des résultats permet dans un premier temps, de mesurer l'efficacité du dispositif permanent. Les contrôles de deuxième niveau, réalisés par le contrôle interne et les contrôles périodiques de troisième niveau, réalisés par l'audit interne et/ou les contrôleurs externes, permettent de vérifier l'absence de dérive et le respect des objectifs stratégiques de l'organisation.

Suivant la taille des organismes, une « boîte à outils » peut s'avérer nécessaire pour la consolidation des résultats : réalisation et suivi des plans de contrôle, déclaration des incidents...

#### La base Incidents, un vecteur d'amélioration continue

La base Incidents est un outil nécessaire à la fameuse boucle d'amélioration continue. Elle sert à relever et déclarer les incidents survenus lors de l'exécution d'un processus. Ainsi, l'analyse de la base permettra soit de détecter de nouveaux risques (jamais identifiés dans la cartographie), soit de donner des éléments de quantification des risques opérationnels (probabilité de survenance, impacts financiers).

## Nécessité de structurer l'organisation

Le dispositif permanent de maîtrise des risques opérationnels est difficile à faire vivre, plus particulièrement dans le secteur public où les fonctions centrales ne sont pas forcément en place.

Si la mise en œuvre comporte une dimension technique forte, elle emporte pour sa réussite, comme le terme « opérationnel » le laisse pressentir, une dimension à la fois organisationnelle et managériale, essentielle à l'efficacité du système, notamment pour assurer une certaine transversalité pas toujours présente dans les organisations publiques.

Une des clés de succès des dispositifs de gestion des risques opérationnels réside justement dans la capacité du management intermédiaire à s'approprier les mesures de contrôle interne et à les porter auprès de leurs équipes. Ce sont les **Relais de Contrôle Interne** qui vont permettre le déploiement des plans de contrôle au sein des services. Leur rôle est essentiel pour l'efficacité du dispositif.

Par ailleurs, on constate souvent dans les organisations du secteur public une confusion entre contrôle interne et audit interne. Le responsable du **contrôle interne** a pour mission permanente de piloter et d'animer le déploiement du système de contrôle interne.

L'**audit interne** n'intervient pas à proprement parlé dans le dispositif. En revanche, il a un rôle prépondérant dans l'évaluation et l'effectivité du dispositif. Il doit s'assurer ponctuellement que les procédures de contrôle interne sont en place, fonctionnent et donnent les résultats attendus.

Enfin, la **gouvernance** a par ailleurs un rôle majeur dans le dispositif pour s'assurer du respect des risques stratégiques. Le contrôle interne doit rester en effet avant tout un outil au service de la gouvernance, à adapter en fonction du degré de maturité du système de contrôle interne. Les instances seront adaptées à l'organisation (Comité de Direction, Comité des risques, ...). L'instauration d'un comité d'audit constitue à cet égard un levier indéniable de renforcement des procédures de contrôle interne.

L'interaction entre les différents acteurs du contrôle interne, notamment entre les fonctions centrales (maîtrise des risques, gouvernance...) et opérationnelles, est un gage d'efficacité du système de contrôle interne mis en place au sein de l'organisation.

Une dimension fondamentale du système est par conséquent la qualité du reporting et de la communication. On a pu constater, à la lumière de plusieurs événements récents, que le défaut de contrôle interne n'avait pas été le défaut de détection de l'anomalie mais l'absence de remontée et de la correcte appréciation du dysfonctionnement par la hiérarchie et la gouvernance.

## Avoir une vision intégrée de ses systèmes de management au service de la performance

La démarche de contrôle interne, à travers la description des processus et l'analyse des risques, conduit les organismes publics à s'interroger sur leur organisation et les processus qui les soutiennent. Cette approche par les processus est commune à bon nombre d'approches qui se développent dans le secteur public, qu'il s'agisse de systèmes de management de la qualité, très répandu, sécurité ou environnement ou d'approche de type « Lean management » ou « Business Process Reengineering ».

Une pratique notamment très développée dans le secteur public vise à intégrer la démarche de contrôle interne aux démarches qualité (cf. cahier de recherche de l'IFACI publié en 2008 sur le thème « Intégration et urbanisation des systèmes »).

Si l'intérêt individuel de ces démarches est évident et incontestable, leur superposition est en revanche source d'inefficacité et conduit à remettre en cause l'intérêt initial de la démarche. En effet, la multiplication des démarches gérées comme autant de projets individuels (« en tuyaux d'orgue ») induit un manque de lisibilité et de cohérence d'ensemble pour les équipes qui perdent la finalité de l'exercice et répondent de manière mécanique aux attentes.

Cela se traduit aussi par une redondance des travaux demandés aux équipes opérationnelles. Il nous est arrivé de constater dans des structures, plusieurs modalités de description de processus et d'analyse de risques par exemple. Enfin, cela induit une saturation des capacités de travail et *in fine* un rejet compréhensible de ces démarches pourtant pertinentes et utiles. En outre, les rattachements hiérarchiques pouvant être différents, des conflits d'intérêt peuvent survenir dans les dispositifs de gestion des risques opérationnels au sein de l'organisation.

On constate une très forte interdépendance de ces démarches. Leurs nombreux points communs et la valeur ajoutée apportée par chacun contribuant au service de l'ensemble. Il est ainsi nécessaire de trouver des synergies entre les différents dispositifs de maîtrise pour que le contrôle

interne ne soit pas une exigence ou un référentiel supplémentaire. Dans l'intégration de ces démarches, on parle alors d'« urbanisation des systèmes de management », dont fait partie le contrôle interne, pour mettre à disposition de l'établissement un système unique et intégré, assurant une lecture homogène des objectifs de l'établissement et une utilisation rationnelle de ses ressources.

### Le contrôle interne, au centre de la certification des comptes

La qualité des comptes est liée à la performance des processus et systèmes existants en amont et à leur capacité à traiter correctement l'information dès l'origine de l'événement et garantir son intégrité tout au long de son traitement par l'organisation.

- Qualité et maîtrise des données entrantes : contrôles d'exhaustivité, d'intégrité et de non intégration des données en double
- Qualité du contrôle interne des processus amont
- Sécurisation des systèmes d'information

La prise en compte de la qualité des processus et du contrôle interne apparaît donc comme un élément clé de la démarche du certificateur. L'« approche par les risques » est ainsi inscrite au centre de la démarche d'audit définie par les normes professionnelles d'audit.

L'évaluation du contrôle interne constitue ainsi une étape essentielle de l'approche d'audit des comptes, notamment sur les processus où le contrôle interne et le poids du système d'information est déterminant (flux nombreux et répétitifs). La mise en place du CICF (Contrôle Interne Comptable et Financier) demeure un objectif incontournable, mais l'appréciation de la maîtrise des risques visera le dispositif de contrôle interne dans son ensemble, pour autant que les processus aient une incidence sur les comptes.

Le certificateur appréciera, dans un premier temps, la qualité de l'environnement de contrôle interne dans son ensemble et s'assurera, dans un deuxième temps, de l'effectivité du dispositif sur les processus clés.

Les points de vigilance porteront en particulier sur :

- la complétude de la cartographie des risques au regard des processus majeurs de l'entité
- la pertinence du référentiel socle de contrôle et des actions de maîtrise
- l'intégration des risques liés aux systèmes d'information, des contrôles généraux informatiques et des contrôles embarqués sur les applicatifs majeurs

- le correct déploiement du plan de contrôle
- le taux d'anomalies et la typologie des erreurs

En fonction de son appréciation du niveau de risque résiduel, c'est-à-dire du niveau de risque non couvert par les actions de maîtrise mises en place, le certificateur obtiendra ou non une assurance raisonnable de l'absence d'anomalie significative dans les comptes.

Les insuffisances de contrôle interne relevées pourront ainsi conduire à formuler des réserves, voire un refus de certification en cas de dysfonctionnement majeur.

### Conclusion

Le secteur public dans son ensemble, notamment à travers les réformes récentes, s'est engagé dans la démarche de contrôle interne. Outre la LOLF, les objectifs de qualité comptable et de certification des comptes ont constitué, sous l'impulsion de la DGFIP, un effet levier indéniable de développement des systèmes de contrôle interne.

Pour autant, dans la pratique, la mise en œuvre du contrôle interne reste encore trop théorique, avec une approche normative et règlementaire. Le déploiement est souvent restreint (notamment pour les phases « plan de contrôle » et « mesure des résultats »). Le dispositif reste limité aux processus comptables et financiers et n'est pas perçu comme un dispositif permanent. En outre, plusieurs dispositifs peuvent vivre en « silo » : Contrôle Interne Comptable et Financier, qualité, maîtrise des risques...

Les nouvelles dispositions du décret GBPCP induisent une réforme en profondeur des pratiques qui va imposer à la sphère publique une nécessaire réflexion sur l'ensemble de la chaîne des processus, et non seulement sur la partie dépendante du comptable. Ainsi, la mise en place du contrôle hiérarchisé ou contrôle sélectif de la dépense va susciter une réflexion sur les processus de contrôle, pour éviter en particulier le « sur-contrôle ».

De même, le nouvel objectif de « proportionner les contrôles aux enjeux et risques » ne se fera pas naturellement. Il implique l'abandon des contrôles exhaustifs et l'acceptation d'une responsabilité partagée ordonnateur/comptable, bien entendu dans les règles de la comptabilité publique.

Par ailleurs, les enjeux liés à l'ambition numérique et à la dématérialisation introduisent des points de fragilité nouveaux : risques de non-conformité face à la multiplicité des normes, risques liés à la globalisation, risques liés au poids de plus en plus prépondérant des systèmes d'information...

En outre, le contrôle interne n'est en général pas encore utilisé dans toute sa dimension, comme un réel levier d'optimisation et de maîtrise de l'activité. Le processus itératif d'amélioration continue n'est pas généralisé.

En définitive, du fait des exigences réglementaires et des systèmes de plus en plus nombreux (Contrôle interne, Conformité, Sécurité, Fraudes, Développement durable, ...), une approche globale de la maîtrise des risques s'impose.

Face à ces défis, le secteur public affiche une véritable ambition de qualité et une culture du contrôle. En revanche, le défaut de transversalité et le clivage trop souvent présent ordonnateur/comptable, peuvent constituer des freins.

La prochaine étape vise désormais à passer d'une approche statique, axée sur les sécurités, à une approche dynamique orientée sur une vision globale de la gestion des risques opérationnels, et ceci, dans un système de management intégré. Cela suppose un portage fort du projet par la Direction et la gouvernance, avec un véritable pilotage et une animation du dispositif, l'émergence de nouvelles fonctions, des outils et une communication adaptés ainsi qu'une mesure régulière de l'efficacité et de l'effectivité du système.

Les avantages ne sont plus à démontrer... Il ne reste plus qu'à inscrire la maîtrise des risques et le contrôle interne dans une démarche de progrès continu pour ajuster les modes de fonctionnement et adopter de nouveaux réflexes. ■

### /// Pour en savoir plus :

- COSO 1, « *Internal Control – Integrated framework* », version mise à jour 2013.
- COSO 2, « *Enterprise Risk Management Framework* », 2002.
- IFACI, *L'Urbanisme du contrôle interne : comment en améliorer l'efficacité ? Quelle place pour l'audit interne*, 2008.
- IFACI, *Contrôle interne et qualité pour un management intégré de la performance*, Unité de recherche, 2008.



Danièle LAMARQUE

*Membre de la Cour des comptes européenne*

## Les normes comptables européennes du secteur public (EPSAS), un enjeu de la gouvernance économique et financière de l'Union

La Commission a confié à Eurostat, l'Office statistique de l'Union, l'élaboration de normes comptables communes adaptées au contexte européen, fondées sur le principe des droits constatés. Cette démarche, qui vise à renforcer la transparence, la qualité et la comparabilité des comptes publics et leur convergence avec les comptabilités nationales, constitue le cadre indispensable à la nouvelle gouvernance économique et financière européenne. Le processus d'élaboration et de mise en place de ces normes doit toutefois faire la place nécessaire à la consultation des parties intéressées.

**L**e renforcement de la gouvernance économique et financière au sein de l'Union européenne appelle la production de comptes publics plus transparents et plus fiables, établis selon une approche patrimoniale. La comptabilité en droits constatés est en effet seule à même de rendre compte de manière précise et complète de la situation financière des États, et notamment de la dette et des déficits publics. L'harmonisation des normes comptables du

secteur public représente donc pour l'Union comme pour ses États membres un double enjeu : l'établissement de comptes publics sincères d'une part, et d'autre part la garantie de fiabilité et de comparabilité des informations financières et macroéconomiques utilisées, notamment, pour le suivi des politiques budgétaires. C'est l'objet du projet des normes comptables européennes du secteur public, les EPSAS (European Public Sector Accounting Standards).

## 1 L'harmonisation des normes comptables au sein de l'Union européenne, un enjeu de la gouvernance économique et financière

### La qualité des comptes publics, condition de l'efficacité de la régulation budgétaire

La coordination des politiques budgétaires au sein de l'Union, établie à travers divers dispositifs (le semestre européen, le « six pack », le « two pack », le Traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance), renforce la surveillance des déficits et de la dette publics. Or, la correcte évaluation de ces deux indicateurs est devenue plus complexe, pour plusieurs raisons : le déficit est apprécié à travers la notion de solde structurel, qui résulte d'une estimation établie à partir de plusieurs évaluations successives, se référant notamment à la notion de PIB potentiel ; la situation financière des États membres englobe diverses données macroéconomiques, nécessaires pour apprécier les déséquilibres excessifs ; enfin, les caractéristiques institutionnelles, administratives ou économiques de chaque pays créent des contextes différents, dont les spécificités doivent être prises en compte.

La supervision budgétaire s'appuie ainsi sur la recueilli d'informations de nature diverse, dont la source est nationale et dont la définition prête souvent à débat. La fiabilité et la comparabilité de ces données sont donc indispensables à la crédibilité et à l'efficacité de la régulation. Elles sont également nécessaires aux interventions des entités publiques sur les marchés financiers, au niveau international comme sur le marché intérieur européen, à l'instar des obligations imposées aux sociétés cotées en bourse.

L'amélioration de l'information financière fournie par les États membres de l'Union appelle donc une harmonisation à un double titre : statistique, dans la définition et les méthodes de collecte et de traitement des informations qui sont intégrées dans la comptabilité nationale ; comptable, aux fins de leur traduction dans les états financiers des entités publiques. Ces deux dimensions, quoique liées, obéissent à des finalités et à des logiques différentes.

### L'hétérogénéité des systèmes comptables des entités publiques au sein de l'Union

La prise en compte précise de la situation financière et économique des États exige une comptabilité en droits constatés. Elle seule donne un

tableau complet et fiable des actifs et des passifs ainsi que des recettes et des dépenses d'une entité donnée pour l'exercice couvert par les comptes et au moment de leur clôture.

Or l'approche patrimoniale est encore loin d'être généralisée dans les comptabilités publiques européennes. Selon une étude commandée par Eurostat<sup>1</sup>, en 2012, 12 États membres appliquent la comptabilité patrimoniale dans les comptes de l'État central ; 4, dont l'Allemagne, ont une comptabilité de caisse ; les autres sont dans des situations intermédiaires (normes patrimoniales adaptées, ou système mixte). La comptabilité patrimoniale s'applique aux comptes locaux dans 14 États et aux comptes sociaux dans 13. Au niveau régional, le paysage apparaît très contrasté, depuis la liberté d'organisation comptable de chaque autonomie espagnole à la dualité des comptabilités, tantôt de caisse tantôt en droits constatés, pratiquée dans les Länder allemands.

### Les IPSAS, référentiel international de la comptabilité patrimoniale pour le secteur public

La comptabilité en droits constatés du secteur public est généralement associée aux normes comptables du secteur public, les IPSAS (International public sector accounting standards), qui constituent le seul référentiel internationalement reconnu pour le secteur public. Conduit au sein de l'IFAC (International Federation of Accountants), ce processus d'harmonisation n'est pas achevé et n'est encore que partiellement mis en oeuvre au sein de l'Union.

L'approche patrimoniale de la comptabilité ne se résume pas toutefois aux normes IPSAS. Si celles-ci concernent toutes (sauf une norme maintenue pour la comptabilité de caisse), la comptabilité d'exercice inspirée des IFRS et des normes comptables internationales (IAS) du secteur privé, il existe en revanche, en dehors des IPSAS, d'autres modalités de la comptabilité en droits constatés. Le référentiel comptable utilisé par les États membres peut être soit national, soit privé (les IFRS) soit encore partiellement inspiré des IPSAS. À la différence de l'Union européenne elle-même, dont les comptes sont établis et présentés en conformité presque totale avec les IPSAS depuis 2005, aucun État membre n'a mis en place les IPSAS intégralement. Selon l'étude citée, le degré de conformité à ces normes est très variable, les

1. Ernst & Young, *Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States*, décembre 2012.

plus élevés se rencontrant au Royaume-Uni et dans les États qui ont rejoint l'Europe depuis 2004, du fait des exigences qui leur ont été imposées dès le processus d'adhésion. L'étude relève en outre une grande hétérogénéité dans l'application des normes inspirées du référentiel des IPSAS, s'agissant par exemple de l'évaluation des actifs (IPSAS 17) ou du régime des provisions (IPSAS 19).

### Les insuffisances des IPSAS

L'utilité des comptabilités en droits constatés est rarement contestée. En revanche, bien que constituant le seul référentiel internationalement reconnu pour leur mise en œuvre dans le secteur public, les IPSAS présentent de nombreuses insuffisances, fréquemment relevées. Elles sont incomplètes : elles ne prennent pas en compte par exemple les transferts sociaux, qui constituent une part importante des dépenses publiques. Elles ne sont pas stabilisées, puisque le processus est en cours et que les normes déjà adoptées font

l'objet de révisions. Elles sont peu opérationnelles, trop générales, voire laissant le choix entre différents traitements comptables, alors que les normes comptables supposent des nomenclatures précises permettant leur mise en œuvre pratique. Elles ne proposent pas une définition ou un périmètre précis du secteur public. Elles sont complexes et inadaptées aux entités petites ou moyennes. Enfin leur gouvernance, qui associe de manière insuffisante les acteurs publics à leur processus d'élaboration, est régulièrement critiquée.

Comme l'a fait apparaître la consultation publique d'Eurostat, les normes IPSAS ne répondent donc pas de manière satisfaisante aux besoins des États membres : un tiers des 68 répondants y est favorable, un tiers hostile, un tiers assortit sa réponse de conditions. La recherche de dispositifs plus adaptés au contexte européen est à la base du projet de la Commission d'établir des normes communes spécifiques, les EPSAS (European Public Sector Accounting Standards).

## 2 La définition de normes comptables adaptées au contexte européen, un chantier ambitieux

L'harmonisation des normes qui servent de base à l'établissement des comptes des États s'inscrit dans le processus de renforcement de la gouvernance économique et financière des États membres de l'Union. Il met en jeu deux types de comptabilités : la comptabilité publique, qui permet l'établissement des états financiers des entités publiques ; la comptabilité nationale, qui intègre l'ensemble des données qui rendent compte de la situation économique et financière des administrations publiques, et sont utilisées, par exemple, dans la procédure de déficit excédentaire. Le projet des EPSAS, qui vise à assurer leur cohérence, repose sur un certain nombre de principes obligatoires : la comptabilité en droits constatés, la comptabilisation en partie double, la production de rapports financiers harmonisés au niveau international et la prise en compte de la compatibilité avec les principes du Système européen des comptes nationaux.

### Un objectif de cohérence des comptabilités publiques et de la comptabilité nationale

L'enjeu pour la Commission est la production de comptes consolidés sur la base de normes communes, afin d'établir les données de la dette

et du déficit à partir d'une consolidation plus directe de comptes microéconomiques exhaustifs et cohérents, et de pouvoir à terme effectuer directement le calcul à partir de ces systèmes.

### Le Système européen des comptes nationaux

Le système européen des comptes nationaux et régionaux de l'Union, le SEC, fixe les normes de calcul des comptes nationaux. Il est défini en conformité avec le cadre international de la comptabilité nationale (le SCN), mais vise à répondre aux besoins plus spécifiques de l'Union. Il sert ainsi de cadre central de référence pour les statistiques économiques et sociales de l'Union et de ses États membres. Il est fondé sur le principe des droits constatés.

L'adoption en 2009 du nouveau Système de comptabilité nationale, destiné à prendre en compte les évolutions du contexte économique mondial, introduit certains changements en matière de finances publiques : par exemple, l'utilisation de critères qualitatifs pour décider du classement des activités marchandes et non marchandes devrait avoir pour conséquence l'augmentation du nombre des unités classées dans le secteur des administrations publiques, avec une incidence sur les déficits et les dettes

du secteur public ; le nouveau système introduit également des clarifications dans le traitement de thèmes comme les garanties standardisées ou les partenariats public-privé.

L'adoption du nouveau SCN a entraîné la révision du SEC<sup>2</sup> : le SEC 95 en vigueur sera donc remplacé au 1<sup>er</sup> septembre 2014 par le SEC 2010.

### La cohérence des comptabilités publiques et de la comptabilité nationale

L'établissement d'un standard commun pour l'établissement des comptes nationaux impose une harmonisation des données qui servent à l'établissement des comptes publics. Une directive du Conseil du 8 novembre 2011 (2011/85/UE) sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des États membres exige donc des États membres (article 3) qu'ils « disposent de systèmes de comptabilité publique couvrant de manière exhaustive et cohérente tous les sous-secteurs des administrations publiques et contenant les informations nécessaires à la production de données fondées sur les droits constatés en vue de la préparation de données établies sur la base des normes du SEC 95 ».

À l'instar des obligations liées à l'établissement des comptes publics, la production des données servant à qualifier la situation financière et économique des États, telle que nécessaire par exemple dans le cadre de la procédure de déficit excessif, est facilitée par l'existence d'une comptabilité en droits constatés. En son absence, les transactions financières et les bilans doivent être établis à partir de sources différentes, ce qui entraîne un « écart statistique », selon Eurostat, entre le déficit calculé à partir des comptes financiers et celui calculé à partir des comptes non financiers.

Conformément à la directive de 2011 (article 6, paragraphe 3), la Commission a procédé à l'évaluation de l'adéquation, pour les États membres, des normes IPSAS<sup>3</sup>. Les réponses contrastées apportées par les États membres conduisent à relativiser l'utilité de ces normes au regard des objectifs européens, et plaident pour une approche plus adaptée aux besoins de l'Union et de ses États membres.

### Le processus de définition des EPSAS : la nécessité d'une gouvernance appropriée

Des normes définies en conformité avec le cadre comptable et statistique européen, communes à tous les États et palliant les insuffisances des IPSAS, apparaissent donc nécessaires. Leur défini-

tion et leur mise en œuvre appellent toutefois un certain nombre de précisions, et de précautions.

### Le modèle encore imparfait de la gouvernance statistique

La Commission situe le processus de définition des EPSAS dans le cadre des dispositifs qui régissent la gouvernance du système statistique européen. Le processus, piloté par Eurostat, l'Office statistique de la Commission, s'inscrit en effet dans le cadre de l'article 338 du TFUE, qui traite de la procédure d'adoption des mesures en vue de l'établissement de statistiques, et des principes qui les régissent, à savoir « le respect de l'impartialité, de la fiabilité, de l'objectivité, de l'indépendance scientifique, de l'efficacité au regard du coût et de la confidentialité des informations statistiques » ; l'établissement des statistiques « ne doit pas entraîner de charges excessives pour les opérateurs économiques ».

La gouvernance du système statistique européen est définie par un règlement de 2009<sup>4</sup>. Établie sur la base d'un partenariat avec les institutions nationales de statistiques, elle s'appuie, notamment, sur deux instances : le Conseil consultatif européen pour la gouvernance statistique, composé de 7 experts, exerce une supervision indépendante du système statistique européen et rend compte annuellement au Parlement européen et au Conseil de la mise en œuvre du code des bonnes pratiques adopté en 2005 ; le Comité consultatif européen de la statistique conseille la Commission sur le développement et l'utilisation des statistiques européennes.

Le fonctionnement du système statistique européen n'est cependant pas exempt de faiblesses, que la Cour des comptes européenne a relevées dans un rapport spécial publié en 2012<sup>5</sup>. Elle y signalait l'application encore partielle, y compris au sein d'Eurostat, du code des bonnes pratiques adopté en 2005, et les garanties encore insuffisantes apportées à l'indépendance professionnelle des organismes de statistiques. Dans son rapport de 2011, le Conseil consultatif pour la gouvernance statistique notait ainsi que dans plusieurs cas, le responsable de l'institution nationale statistique avait été remplacé après une élection. La Cour recommandait donc l'application complète du code de bonnes pratiques et le renforcement du rôle de surveillance du Conseil consultatif européen pour la gouvernance statistique et du Comité consultatif européen de la statistique.

Il importe donc de veiller, lors de l'élaboration des EPSAS, à mettre en place un dispositif de consultation suffisamment ouvert aux parties prenantes concernées, notamment issues du secteur public.

2. Règlement UE 549/2013 du 21 mai 2013 du Parlement européen et du Conseil relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux de l'Union européenne.

3. Rapport COM (2013) 114 de la Commission au Conseil et au Parlement européen, Vers l'application de normes comptables harmonisées pour le secteur public dans les États membres, l'adéquation des IPSAS pour les États membres, mars 2013.

4. Règlement 223/2009 du Parlement européen et du Conseil du 11 mars 2009.

5. Rapport n° 12/2012, La Commission et Eurostat ont-ils amélioré le processus de production de statistiques européennes de manière à renforcer la crédibilité et la fiabilité ?

Il convient en effet de ne pas réitérer les insuffisances de la gouvernance des IPSAS, qui associe trop faiblement les acteurs publics compétents : normalisateurs nationaux, producteurs des comptes et auditeurs externes des états financiers.

La définition de normes communes exige également une attention particulière aux conditions pratiques de leur élaboration et de leur mise en œuvre.

### Les conditions de réussite de la mise en place des EPSAS

Les difficultés pratiques liées au passage de la comptabilité de caisse à une comptabilité en droits constatés ne doivent pas être occultées : outre les bouleversements organisationnels que ce passage entraîne, les délais de sa mise en place et les conditions de sa réussite en termes de management, d'appui technique et de formation, son coût est loin d'être négligeable : il est évalué par la Commission, selon la taille des États, à une fourchette de 0,002 % à 0,1 % du PIB, soit au minimum 50 M€. Il a atteint 1500 M€ pour la France, selon l'évaluation de la Cour des comptes française, lors de la mise en place de la LOLF. C'est le prix à payer pour une amélioration sensi-

ble de la qualité de l'information financière, condition de meilleures pratiques de gestion, telles que la LOLF a permis de les développer en France.

## Conclusion

La Cour des comptes européenne appuie le projet des IPSAS et la diffusion d'une comptabilité patrimoniale au sein de l'Union. Au sein du Comité de contact qui associe les 28 institutions supérieures de contrôle des États membres et la Cour de Luxembourg, un groupe de travail coprésidé par la Cour des comptes française et la Bundesrechnungshof allemande suit également l'évolution du dossier. Il importe en effet que les auditeurs des finances publiques soient associés à la définition de normes communes de comptabilité, qui serviront de base ultérieurement à leurs contrôles, et veillent aux garanties d'indépendance qui doivent présider à leur élaboration. Cette démarche, qui vise à renforcer la transparence, la qualité et la comparabilité des comptes publics, constitue le cadre indispensable à des politiques communes plus efficaces et mieux comprises par les citoyens. ■



Guy PIOLÉ

Conseiller maître à la Cour des comptes

Membre de l'IPSAS Board

## La normalisation internationale, actualité de l'IPSAS Board

La crise des finances publiques a accru la pression vers un corps de normes comptables internationales du secteur public, de qualité, que l'IPSAS Board, qui n'est pas un organisme public, s'efforce de construire. En 2013-2014, l'actualité a été marquée par une production abondante de projets soumis à consultation, par des questionnements sur sa propre gouvernance, ainsi que par l'émergence du projet de normes européennes.

La normalisation des comptes du secteur public est devenue familière, notamment avec la montée en puissance du CNoCP<sup>1</sup> depuis 2008, dont les travaux sont accessibles sur son site internet et éclairés par une lettre périodique largement diffusée.

On sait moins, en revanche, que la normalisation des états financiers<sup>2</sup> est un processus international qui s'est consolidé depuis plus de deux décennies, et qui a peu à peu élaboré un « corpus » de normes comptables destinées au secteur public.

Avant d'illustrer quelques-unes des questions d'actualité mobilisant actuellement les acteurs de la normalisation internationale, peut-être est-il utile de rappeler quelques données caractérisant

son paysage, encore sans doute méconnu d'une part de nos lecteurs.

### Normalisation des comptes publics et instances privées

L'une des raisons de la méconnaissance, en France tout au moins, du paysage de la normalisation comptable internationale du secteur public tient pour une large part à une caractéristique historique *a priori* contre-intuitive pour un esprit cartésien : l'élaboration des normes comptables du secteur public a été prise en charge au plan international par le secteur privé. Cette situation apparemment paradoxale, tout au moins pour un français habitué à une stricte dichotomie « public-privé », s'explique par de nombreux facteurs, l'un

1. Créé par l'article 115 de la loi de finances rectificative du 31 décembre 2008, le CNoCP a été installé le 7 septembre 2009.

2. Le normalisateur international préfère « états financiers » (financial statements) à « comptes » dans sa terminologie usuelle.

des moindres n'étant pas une implication initiale intermittente des puissances publiques et de leurs organisations internationales dans un sujet peu mobilisateur et d'une urgence relative jusqu'à la crise des finances publiques.

La profession du chiffre<sup>3</sup>, dans un monde, où par ailleurs, hors des limites hexagonales, le clivage « public-privé » n'a pas la même prégnance, s'est donc saisie du sujet, aiguillonnée par la nécessité de compléter, pour le secteur public, les appareils normatifs internationaux parallèlement élaborés, puis diffusés, dans le secteur privé, principalement les normes IFRS (anciennement dénommées IAS<sup>4</sup>). On sait en effet que, dans de nombreux pays, et notamment au sein des économies émergentes, il a été fait appel aux cabinets d'audit et de conseil, souvent à la demande d'institutions internationales, en vue de contribuer à la modernisation des dispositifs comptables hérités du siècle passé, basés sur une comptabilité de caisse. Il n'est donc pas surprenant que les professionnels, eux-mêmes, structurés en réseaux internationaux plus ou moins intégrés, se soient investis via des instances internationales dans la construction progressive d'un corps de normes comptables qui viseraient à transposer les normes internationales IFRS au secteur public en y intégrant les spécificités propres à ce dernier.

On rappellera, en prenant le risque d'une simplification, qu'au plan international, la profession du chiffre est fédérée au sein de l'IFAC<sup>5</sup>. L'élaboration des normes « comptables » internationales du secteur privé ayant été pour sa part confiée à la Fondation IFRS via son Board technique l'IASB<sup>6</sup>, l'IFAC a pris en charge, à travers l'un de ses comités, le Public Sector Committee, préfigurant ce qui devait devenir l'IPSAS Board<sup>7</sup>, la mission d'élaborer à partir de 1997 ce corpus normatif dédié au secteur public.

L'implication de la profession privée, elle-même connaissant sur la période de profondes mutations avec l'internationalisation, l'émergence des grands réseaux intégrés, le contrôle par des « régulateurs indépendants<sup>8</sup> », n'était pas pour autant clandestine et l'IPSAS Board s'est ouvert à la participation tant de praticiens issus du secteur public, producteurs de comptes, normalisateurs ou auditeurs publics à l'image de la Cour des comptes française<sup>9</sup>, dont un membre en a même été le président, que d'universitaires. Les 18 membres de l'IPSAS Board sont nommés par l'IFAC en suivant une procédure spécifique prise en charge par un « Nominating Committee » indépendant, à partir de candidatures présentées par des organisations nationales membres de l'IFAC. Ces dernières ont donc progressivement « parrainé »

un nombre croissant de candidatures de personnalités issues du secteur public.

Ce paysage peut surprendre un lecteur français, peu habitué à voir des instances privées élaborer des règles qui devraient un jour s'appliquer à des États souverains ou des collectivités publiques gouvernées par des assemblées démocratiquement élues, en dehors du cadre des traités et conventions internationales. Ce paysage est toutefois moins rare qu'il n'y paraît<sup>10</sup>.

## L'IPSAS Board en 2013-2014 : gouvernance et contexte européen

La crise des finances publiques, si elle a sensibilisé les gouvernants à la nécessité d'un corps de normes comptables internationales répondant à des critères qualitatifs, si possible neutres en termes d'effets économiques pro ou anti cycliques, adaptées à l'époque, a aussi permis de prendre conscience de la responsabilité ainsi implicitement assumée par l'IPSAS Board au fil du temps, ouvrant la voie à une réflexion sur sa gouvernance et sa représentativité.

La crise des finances publiques en Europe a aussi mis en évidence la qualité inégale des informations comptables disponibles dans diverses entités publiques, contribuant à inciter la Commission européenne, par l'intermédiaire d'Eurostat, à s'interroger sur la nécessité de fiabiliser les données comptables et les états financiers publics à travers l'hypothèse d'une normalisation européenne des comptes des administrations publiques. Ainsi, sur le théâtre européen, une large consultation a été engagée en 2013, dans un registre qui est peu ou prou celui de l'IPSAS Board sur le plan mondial. L'IPSAS Board et l'IFAC ont d'ailleurs participé à cette consultation, dont l'un des questionnements portait sur une éventuelle transposition directe des normes IPSAS, piste ensuite abandonnée par le projet européen, les normes IPSAS restant toutefois qualifiées de point de départ (cf. page 49).

L'IPSAS Board s'est ainsi retrouvé plus exposé ces derniers temps, dans des rubriques telles que sa gouvernance, sa représentativité ou l'adéquation de son référentiel aux attentes de l'Union européenne, tout en poursuivant son œuvre technique de normalisation dans son cœur de métier.

Une procédure de consultation publique assurée par l'OCDE, la Banque Mondiale et le FMI, a aussi été lancée en 2013 afin de dégager les grandes lignes de la future « gouvernance », ou « supervision », de l'IPSAS Board, sujet qui porte sur

3. Profession du chiffre : cette expression ici désigne à la fois les commissaires aux comptes, auditeurs externes et les experts comptables.

4. IFRS : International Financial Reporting Standards, IAS : International Accounting Standards, ensembles de normes élaborées par l'IASB (International Accounting Standards Board) ; IFRIC : International Financial Reporting Interpretations Committee, désormais IFRS Interpretations Committee, dans le registre de l'interprétation des normes.

5. IFAC : International Federation of Accountants, en français « Fédération Internationale des Experts comptables », créée en 1977 (www.ifac.org).

6. IASB : International Accounting Standards Board, composé de 15 membres nommés par les « Trustees » de la Fondation IFRS, organisation de nature privée, issue en 2001 de l'IASB International Accounting Standards Committee fondé par les organisations professionnelles d'une dizaine de pays dans les années soixante-dix.

7. IPSAS Board : International Public Sector Accounting Standards Board.

8. En France, l'autorité de régulation de l'audit est le H3C, Haut conseil du commissariat aux comptes créé par la loi de sécurité financière du 1<sup>er</sup> aout 2003, autorité publique indépendante investie de pouvoirs de contrôle des cabinets de commissaires aux comptes, de pouvoirs de sanction et de prérogatives doctrinales et normatives www.H3C.fr.

9. Philippe Adhémar, Conseiller-maître à la Cour des comptes.

10. Cf. le rôle des organes sportifs internationaux ou des institutions indépendantes ayant pris en charge historiquement des missions internationales d'intérêt public comme la « Fédération internationale de la Croix Rouge et du Croissant Rouge ».

l'équilibre à trouver entre représentants des organisations internationales, des instances professionnelles internationales de la comptabilité et de l'audit, des normalisateurs comptables, des institutions internationales représentatives de parties prenantes concernées par la qualité des comptes du secteur public comme les régulateurs de marché, les producteurs des comptes, les organismes de contrôle, etc.

Cette procédure a abouti à un document de consultation diffusé en février 2014. Il esquissait trois options : placer l'IPSAS Board sous les auspices de la Fondation IFRS, maintenir l'IPSAS Board au sein de l'IFAC avec une supervision spécifique, ou placer l'IPSAS Board dans l'orbite du secteur public. Chacune de ces options comportait une série de conséquences non négligeables, dont par exemple celles liées au financement de l'IPSAS Board et de sa gouvernance. Une publication des réponses est désormais disponible<sup>11</sup>. On ne sait encore ce qui en découlera, même s'il est possible, voire prévisible, qu'une nouvelle étape de consultation internationale soit nécessaire.

La Commission européenne s'est engagée depuis 2012, via Eurostat, dans une réflexion sur une standardisation des comptes publics au sein de l'UE. On voit aisément le lien conceptuel entre la sincérité des comptes publics et la qualité des données nécessaires aux systèmes de comptabilité nationale des différents États membres. En effet, même si dans le domaine de la comptabilité nationale, la normalisation est en général présentée comme robuste et appliquée<sup>12</sup>, la sincérité des données d'amont, influe fatalement sur la qualité des agrégats et des indicateurs macroéconomiques.

La crise des finances publiques et de la dette souveraine ayant frappé certains États de la zone Euro a notamment mis en lumière des représentations inexacts de la réalité comptable qui ont biaisé l'appréciation des capacités de ces États à faire face à leurs engagements. Par ailleurs, le paysage comptable européen est particulièrement disparate, comme l'illustrent chaque année les travaux de l'OCDE : si certains États ont modernisé leur comptabilité, notamment à travers l'adoption d'un système de comptabilité d'exercice inspiré de la comptabilité des entreprises, ils l'ont fait sans nécessairement appliquer un référentiel international, ou en l'appliquant pour partie seulement. D'autres sont restés partisans de logiques de comptabilité de caisse améliorée, présentant au surplus de fortes disparités entre États, disparités souvent multipliées entre États

centraux, collectivités locales et organismes sociaux au sein de mêmes nations ou fédérations.

La France dans ce paysage fait plutôt figure de bon élève, depuis la généralisation de la comptabilité d'exercice dans le secteur public. La LOLF<sup>13</sup> a permis à l'État à partir de 2001 d'accomplir cette mutation, qui avait déjà été introduite dans les collectivités locales et la Sécurité sociale antérieurement dans une logique très proche du Plan Comptable Général. La LOLF a toutefois exigé un considérable travail normatif visant à épouser l'ensemble des spécificités propres à la souveraineté de l'État, notamment ses caractéristiques historiques ou régaliennes, qui a abouti au RNCE<sup>14</sup>. La France a également soumis une part importante et croissante de ses comptes publics à certification annuelle par un auditeur indépendant, Cour des comptes ou commissaires aux comptes selon les cas<sup>15</sup>. Toutefois, le système ou plutôt les systèmes français se situent davantage du côté des systèmes nationaux que dans une proximité avec un référentiel international.

La consultation lancée par la Commission européenne<sup>16</sup> posait pour simplifier la question de l'éventuelle adhésion ou transposition dans le périmètre de l'UE du référentiel international existant, les normes IPSAS. La proposition initiale s'est décaillée mi-2013 autour du projet d'élaboration d'un référentiel européen spécifique, rapidement identifié sous l'acronyme EPSAS, qui utiliserait les normes IPSAS comme l'une de ses sources, parmi d'autres, notamment issues de négociations devant associer les États membres, selon une « comitologie » propre aux constructions de la Commission.

La construction d'un référentiel EPSAS ne pouvait aboutir raisonnablement à une transposition directe et immédiate des normes IPSAS. Ces dernières ne couvrent en effet pas encore la totalité du champ comptable public<sup>17</sup>, et divers obstacles de principe ne pouvaient être méconnus, tels que l'attachement de plusieurs États membres à la comptabilité de caisse<sup>18</sup>, ou la forte proximité entre normes IPSAS et normes IFRS, domaine exposé à des divergences d'analyse entre États membres quant à la prise en compte des spécificités du secteur public. Les questionnements évoqués ci-dessus sur la future gouvernance de l'IPSAS Board ont sans doute joué un rôle dans la préférence pour l'élaboration d'un référentiel EPSAS, piloté par la Commission selon des modalités de « gouvernance » impliquant les États membres et des comités d'experts à construire<sup>19</sup>. Il est d'ailleurs révélateur que le projet s'articule aujourd'hui selon deux axes : gouvernance et contenu du futur référentiel EPSAS.

11. Voir site <http://www.oecd.org>.
12. La comptabilité nationale, qui produit notamment les agrégats macroéconomiques, est régie par le système des Nations Unies SNA (System of National Accounts) de 2008, transposée dans l'Union européenne en 2010 (ESA : European System of Accounts).
13. Loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001.
14. RNCE : Recueil des Normes Comptables de l'État.
15. La Cour des comptes certifie elle-même les comptes de l'État, des branches et des caisses nationales du régime général de Sécurité sociale. Les commissaires aux comptes assurent l'audit légal des comptes des autres régimes de Sécurité sociale et seront appelés, dès l'exercice 2014, à se prononcer sur les premiers comptes d'établissements publics de santé « certifiables ». Ils assurent d'ores et déjà l'audit légal d'un grand nombre d'entités relevant du secteur des administrations publiques, à hauteur d'environ 17 % de la dépense publique selon l'estimation de la Cour des comptes dans son rapport sur la qualité des comptes publics de 2013.
16. Par l'intermédiaire d'Eurostat.
17. Notamment du fait de l'absence, au moment de la consultation, d'une norme sur les transferts et prestations sociales, dont l'IPSAS Board a décidé d'engager la conception fin 2013.
18. Rappelons que les comptes de l'État fédéral Allemand sont établis en comptabilité de caisse, tandis qu'au niveau local les législations propres à chaque Land laissent apparaître des situations contrastées.
19. Rappelons que les normes IFRS applicables aux entreprises font l'objet d'un mécanisme d'adoption par l'UE et les normes telles qu'adoptées sont devenues le référentiel au sein de l'UE pour la présentation des comptes consolidés des groupes ayant recours au marché financier depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005 en application du règlement CE 1606/2002.

## Les travaux en cours à l'IPSAS Board

Les problématiques de gouvernance et de normalisation européenne évoquées ci-dessus, pour stratégiques qu'elles soient, ne reflètent pas toutefois les principaux domaines de travail des membres de l'IPSAS Board. L'IPSAS Board est en effet assimilable à un comité d'experts indépendants, assisté par une équipe réduite de 7 permanents, dont la préoccupation principale consiste à élaborer un corpus normatif comptable complété par divers documents à caractère de pratiques recommandées ou d'études.

L'édition 2014 (la plus récente), le « Handbook of IPSAS Pronouncements<sup>20</sup> », qui compte 1 687 pages (en langue anglaise), présente les 32 Normes IPSAS existantes, auxquelles s'ajoutent la norme spécifique à la comptabilité de caisse, et d'autres travaux dont les 4 premiers chapitres du cadre conceptuel, un glossaire ainsi que les guides de pratiques recommandées élaborés par l'IPSAS Board, ou « RPG / Recommended Practice Guidelines ». Ce recueil ne donne toutefois qu'une vision incomplète de la production de l'IPSAS Board, qui est à la fois conduit à procéder à des actualisations périodiques de normes existantes, à l'élaboration de nouvelles normes, et à des travaux complémentaires, qu'il s'agisse de la finalisation du cadre conceptuel des normes IPSAS, de « RPG », de guides et études sans caractère normatif obligatoire, etc.

### L'actualité normative

Un important effort de réécriture de plusieurs normes<sup>21</sup> a été entrepris à la suite des modifications initiées en matière de comptabilité privée par l'IASB (normes IFRS) sur le thème de la consolidation des comptes. Cinq exposés sondages ont été élaborés et soumis à consultation début 2014. La consolidation des comptes publics est une perspective encore lointaine en France, de même qu'une soumission aux normes IPSAS, mais elle est plus pressante pour les États et les entités qui envisagent de passer aux normes IPSAS dans un avenir proche, car une absence de présentation d'états financiers consolidés impliquerait une non-conformité au référentiel IPSAS. Les réponses institutionnelles françaises, issues de la Cour des comptes, de la DGFIP et du CNoCP se distinguent en général par leur tonalité réservée voire critique vis-à-vis des projets de normes de l'IPSAS Board, notamment du fait de leur caractère trop éloigné des problématiques et des solutions éprouvées dans le secteur public en France, pour cause d'une convergence recherchée avec les

normes IFRS : tel fut encore le cas sur cette consultation.

Au-delà de son volet « technique », qui constitue en soi un obstacle majeur de première importance dès que l'on songe à une consolidation dans le périmètre des États nationaux par exemple, la construction normative bute ici sur des divergences de nature conceptuelle reflétant la diversité internationale. Les autorités françaises dans leurs réponses ont ainsi fortement mis en cause la notion de « contrôle », qui est essentielle en matière de consolidation d'entités subordonnées et qui est familière au monde des entreprises, mais dont la transposition dans l'univers public est difficilement envisageable à droits (et à Constitution !) constants.

Un projet de norme relatif au passage pour la première fois au référentiel IPSAS a également été élaboré et soumis à consultation, avec notamment une précision des exemptions à titre transitoire pendant la période initiale de mise en application des normes IPSAS.. Le projet prévoit ainsi de prescrire une période transitoire unique de trois années, qui s'appliquerait quels que soient la taille et le degré de complexité des entités publiques, sans prendre en compte la souveraineté des États en matière de mise en œuvre, et sans distinguer les problématiques d'un passage aux IPSAS à partir d'une comptabilité de caisse ou à partir d'une comptabilité en droits constatés, la plus simple n'étant pas nécessairement celle que l'on suppose ! Ici aussi, les réponses françaises institutionnelles se sont montrées réservées voire opposées. Cette spécificité française est à noter, dans la mesure où les réponses reçues des autres pays par l'IPSAS Board sont souvent plutôt en accord avec ses propositions. Il est vrai que, selon les cas, sur environ 30 à 40 réponses reçues en moyenne, une forte majorité provient de cabinets internationaux ou d'institutions anglophones, œuvrant souvent dans des pays membres du Commonwealth ...

L'IPSAS Board a engagé la préparation d'une norme sur les transferts et prestations sociales (ou « Social Benefits »), sujet sensible pour les entités publiques. Rappelons qu'en France par exemple le secteur social représente environ 35 % du PIB (sécurité sociale, assurance maladie, assurances retraites, allocations et prestations familiales, actions de solidarité de l'État et des collectivités publiques, assurance chômage ...). L'attachement des États à leurs systèmes sociaux (illustré par exemple par les débats « principe de répartition contre capitalisation »), les différences fondamentales entre systèmes et les désaccords sur la présentation des engagements sociaux

20. Qu'on peut présenter comme le « recueil officiel des normes IPSAS et autres publications de l'IPSAS Board ».

21. Normes IPSAS.

dans les états financiers (provisionnement, déficits, information en annexe...) ont déjà constitué des obstacles dans le passé à l'aboutissement de projets de normes sur ce thème, que l'IPSAS Board a donc décidé de remettre à son programme de travail dès 2013. En effet, l'importance du sujet s'accommode mal de l'absence durable de norme, absence qui lui a été reprochée avec insistance dans le cadre de la consultation Eurostat précitée.

Parmi les nombreux sujets normatifs à l'ordre du jour, figure aussi la difficile question des « Government Business Entreprises » ou « GBEs », approximativement traduits par « entreprises publiques ». Par hypothèse, les normes IPSAS ne s'appliquent pas à ces entités, soumises à la comptabilité d'entreprise, normes IFRS au plan international et/ou aux référentiels nationaux comme le Plan Comptable Général et le règlement CR 99-02 sur les comptes consolidés en France. Définir ou décrire précisément ces « GBEs » est une question délicate non seulement sur le plan conceptuel, mais encore par ses éventuelles implications pour les entreprises publiques, susceptibles d'être déchirées entre deux référentiels selon les critères de définition qui seront retenus, même si, au plan international, la proximité IFRS/IPSAS est réelle, ce qui est d'ailleurs un sujet de controverses : comme indiqué plus haut, une convergence ou un alignement entre les IFRS et les IPSAS étant souvent assimilés à une négation des spécificités du secteur public. Le principe d'une consultation sur le thème des GBEs a été arrêté par l'IPSAS Board en juin 2014, qui devrait très prochainement donner lieu à l'émission d'un document de consultation.

### La stratégie et le programme de travail de l'IPSAS Board pour 2015 et après

Il serait fastidieux d'énumérer les nombreux domaines qui composent le programme de travail de l'IPSAS Board, dont la dernière réunion s'est tenue à Toronto du 24 au 27 juin 2014. On pourra utilement se reporter au document de consultation « IPSAS Board Strategy Consultation Paper », publié en mars 2014 et qui ouvre à la discussion les grandes lignes de la future stratégie et du programme de travail de l'IPSAS Board pour les années 2015-2019, consultable sur le site internet de l'IPSAS Board. Nul ne doute que les réponses, à remettre pour le 31 juillet, laisseront transparaître des divergences entre les tenants d'un rôle conquérant de l'IPSAS Board, élargissant son périmètre au-delà de la sphère comptable, et ceux qui souhaitent le voir rester concentré sur son pré carré de la norme comptable...

Il en va de même quant à son programme de travail à venir, où des choix difficiles doivent être consentis eu égard aux ressources, notamment humaines, de l'IPSAS Board, confronté à la fois à la nécessité de construire de nouvelles normes dans des espaces où leur absence est visible et préjudiciable, à la contrainte d'une nécessaire actualisation des IPSAS existantes sous la pression des mises à jour des productions de l'IASB, à son axe stratégique controversé d'une convergence avec les normes IFRS et à la tentation d'investir de nouveaux domaines tels que le reporting, qu'il soit financier, différentiel ou intégré, en s'emparant des nombreuses obligations de « rendre compte » progressivement offertes, ou imposées, aux entités publiques dans des domaines tels que l'environnement, les relations sociales ou la transparence.

### Conclusion

Les 18 membres bénévoles de l'IPSAS Board, avec l'appui d'un « staff » de 7 permanents, doivent ainsi chaque année, lors de quatre réunions annuelles entrecoupées de nombreux échanges par messagerie ou conférences téléphoniques, affronter des problématiques abondantes, dont une part seulement donnera lieu à une application effective dans leur pays d'origine dans un avenir proche. Aujourd'hui, si les organisations internationales sont nombreuses à avoir mis en place une comptabilité conforme aux normes IPSAS, il n'en va pas encore de même des États, des institutions sociales ou des collectivités locales. Ce constat vaut aussi pour les entités s'accommodant d'une comptabilité de caisse, qui ne suivent pas toutes, loin s'en faut, les préconisations de la norme IPSAS dédiée<sup>22</sup>. L'IPSAS Board ne risque-t-il pas de se positionner ainsi en comité d'experts attaché à définir un référentiel conforme aux principes les plus purs, quitte à se résigner, à court et moyen termes, à observer seulement une application partielle, mais progressive, de son système ? Ce cliché réducteur pourrait illustrer la difficulté d'une construction comptable internationale qui vise la convergence avec la comptabilité des entreprises, notamment les IFRS, tout en affirmant s'adapter aux spécificités du secteur public. Cette conciliation est-elle toujours possible ? Elle est fondatrice, en France, comme en témoigne l'article 30 de la LOLF, aux termes duquel : « *Les règles applicables à la comptabilité générale de l'État ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action* », mais insuffisante comme en témoignent les sujets d'importance restant à traiter. Défi à relever au plan international pour l'IPSAS Board ! ■

22. « Financial Reporting under the cash basis of accounting ».



Aurélien CAMUS  
Post-doctorant, CRDP de  
Nanterre



Sébastien KOTT  
Maître de conférences en  
droit public, CRDP Nanterre



Lionel ZEVOUNOU  
Maître de conférences en  
droit public, CRDP Nanterre

## Comptabilité et droit public : présentation du projet de recherche entre le CNoCP et le CRDP de Nanterre

Depuis la fin de l'année 2012, le CNoCP accueille des chercheurs du Centre de recherche en droit public (CRDP) de Nanterre. La collaboration vise à explorer les interactions entre le droit public et la comptabilité. Il s'agit d'apporter un éclairage juridique sur ce que pourrait être la spécificité de l'action de l'État justifiant un traitement comptable particulier. Au-delà de la mise en œuvre de l'art. 30 de la LOLF, le projet vise aussi à jeter les bases d'une véritable doctrine d'une matière en gestation : le droit comptable public.

L'Administration des finances n'est pas fermée à l'Université et le Conseil de Normalisation des Comptes Publics (CNoCP) s'inscrit dans cette tradition d'ouverture. Le Conseil intègre ainsi des universitaires dans son comité consultatif d'orientation (Mme Lande et Muller, MM. Colasse, Bouvier et Saïdj). D'autres participent aux différents groupes de travail (Mme Steckel-Assouères, MM. Sakon, Camus et Kott). Cette ouverture sur l'Université est d'autant plus remarquable qu'elle concerne autant les sciences de la gestion que le droit public et ancre la

normalisation comptable au cœur de ces deux disciplines que sont la gestion et les finances publiques !

Les colloques et autres journées d'études sont un autre témoignage de cette volonté de rencontre. Le CNoCP que ce soit par la voie de son Président (M. Prada), de sa secrétaire générale (Mme Calmel) ou de son conseiller scientifique (M. Milot) intervient régulièrement soit de manière institutionnelle, soit de manière beaucoup plus « libre » selon les circonstances. C'est lors du colloque sur

l'évolution des juridictions financières tenu les 1<sup>er</sup> et 2 décembre 2011 à la Cour des comptes<sup>1</sup> qu'est née l'idée d'une collaboration entre le Centre de Recherche en Droit Public (CRDP) de Nanterre et le CNoCP. C'est ensuite dans le cadre du séminaire sur l'invention de la gestion des finances publiques organisé par l'IGPDE<sup>2</sup> que les échanges se sont poursuivis. Les centres d'intérêts communs devenus évidents permettaient de formaliser la relation dans le cadre d'une convention de recherche signée le 7 décembre 2012 entre le Président du CNoCP et celui de l'Université. Cette dernière permet la mise en œuvre sur plusieurs années d'une étude juridique de la normalisation comptable. Depuis 18 mois, un groupe de juristes spécialistes de droit public est en quelque sorte « embarqué » au cœur de la normalisation comptable, assiste à des groupes de travail, commissions et collègues et défriche un sujet prometteur : les interactions entre le droit public et la comptabilité. Le projet cherche à mettre en lumière en quoi consiste la spécificité de l'action de l'État (l'action publique ?) et en conséquence pourrait justifier un traitement comptable particulier en application de l'article 30 de la LOLF.

### Promouvoir une doctrine de droit public comptable

Le droit public financier est à l'Université souvent laissé à l'étude des seuls spécialistes des finances publiques. La discipline se décompose, de manière schématique, en trois branches qui n'ont en fait que relativement peu de choses en commun, si l'on se place du strict point de vue de la technique juridique. Le droit fiscal revendique une autonomie justifiée par la spécificité des dispositifs juridiques consacrés par deux codes. Le droit budgétaire de l'État relève lui aussi d'un corpus juridique autonome : la Loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001. Enfin, en ce qui concerne le droit comptable, le très récent décret du 7 novembre 2012 dit GBCP caractérise lui aussi un socle juridique spécifique. Le secteur local repose pour sa part sur des instructions budgétaires et comptables qui tentent de réaliser une forme de fusion des deux domaines. On peut donc aborder la relation entre ces trois disciplines que sont le droit de la comptabilité publique, le droit budgétaire et le droit fiscal de manière souple, on évoquera alors plutôt les trois volets des finances publiques, ou tenter d'en faire un bloc qui traite, de la recette à la dépense, du traitement juridique du financement des services publics et on évoquera alors peut-être plutôt le droit public financier.

Ce n'est pas faire insulte à l'Université de souligner que, mis à part quelques formations très

spécialisées, le droit de la comptabilité publique est plutôt enseigné dans les écoles d'application de l'Administration. Dès lors, le regard porté par les juristes sur la discipline dérive souvent de son aspect le plus « dur », à savoir la séparation des ordonnateurs et des comptables ainsi que la question de la responsabilité personnelle et pécuniaire de ces derniers. Ces questions sont très rassurantes pour un juriste dans la mesure où elles permettent d'ancrer le droit de la comptabilité publique et par extension le droit public financier au cœur des disciplines juridiques grâce à l'intervention d'un juge !

Pourtant, la lecture des normes et l'observation des pratiques démontrent que la réalité du « droit comptable » va bien au-delà de ces deux points fondamentaux. L'exécution des opérations financières des administrations publiques repose sur un droit en grande partie spécifique. G. Vedel évoquait ainsi en 1979 cette zone grise « qui est aux confins des différentes disciplines juridiques et de ce droit très particulier qu'est le droit financier, que l'on laisse volontiers à des spécialistes qui ne sont pas très nombreux dans nos universités. Tout ce qui est cette zone mixte est un peu abandonné par les « administrativistes » qui le renvoient aux financiers, mais assez souvent les financiers renvoient à leur tour les questions aux « administrativistes<sup>3</sup> ». Quelques travaux abordent le sujet. Les thèses de Stéphanie Damarey, *Le juge administratif, juge financier*, et Aline Kurek, *Le juge financier, juge administratif*, partent du prisme institutionnel pour établir cette relation intime entre le droit administratif et les finances publiques. Jean-Baptiste Vila, par son travail de thèse précurseur, *Recherches sur la notion d'amortissement en matière de contrats administratifs*, offre une étude matérielle de cette même relation. Le projet de recherche, qui réunit à la fois des spécialistes de droit administratif et des spécialistes des finances publiques vise ainsi, grâce aux contacts privilégiés avec la comptabilité permis par le CNoCP, à conforter les bases d'une doctrine de droit public en matière comptable. Il permet d'aborder les notions et les concepts (souvent dits « comptables » par les juristes) comme une matière de droit public aux confins du droit administratif, du droit constitutionnel et des finances publiques : un droit public comptable.

“ Aborder les notions et les concepts (souvent dits « comptables » par les juristes) comme une matière de droit public aux confins du droit administratif, du droit constitutionnel et des finances publiques : un droit public comptable ”

1. Flizot (S.) dir., *L'évolution des juridictions financières*, numéro spécial Gestion et finances publiques, Janvier 2013, 122 p.

2. Bezès (Ph.), Descamps (F.), Kott (S.), Tallineau (L.), *L'invention de la gestion des finances publiques (vol.2). Du contrôle de la dépense à la gestion des services publics (1914-1967)*, C.H.E.F.F., 2013, 675 pages. Vol. 1. *Élaborations et pratiques du droit budgétaire et comptable au XIX<sup>e</sup> siècle (1815-1914)*, C.H.E.F.F., 2010, 579 p.

3. Vedel (G.) in Collectif, *La Cour des comptes d'hier à demain*, L.G.D.J., 1979, p. 241.

Ce droit par son origine et ses soubassements renseignera, du moins on l'espère, la question de la spécificité de l'action publique d'un point de vue financier et ouvrira des pistes sur le traitement comptable de ces spécificités.

### Thèmes de recherche

Le projet aborde actuellement la deuxième des trois phases successives qui le composent. La première consistait à explorer les pistes de recherche, la deuxième à mener les recherches, la troisième à restituer les conclusions des chercheurs.

La première phase du projet s'est étendue de décembre 2012 à avril 2014. Durant ces seize mois, les chercheurs en immersion ont participé à des groupes de travail du CNoCP afin d'isoler les questions juridiques soulevées par les discussions comptables. Une fois ces premières réflexions menées, elles ont été débattues entre les chercheurs à l'occasion d'une première séance de séminaire à Nanterre en février 2013. Le travail s'est poursuivi en alternant réunions thématiques et séminaires transversaux. D'une part, deux séries de rencontres thématiques (gouvernance, actes administratifs, transferts, biens publics) ont réunis en petits groupes, chercheurs et personnels du CNoCP en avril et novembre 2013. D'une autre part, deux séminaires réunissant l'ensemble des chercheurs et des membres du secrétariat général du CNoCP ont été tenus à l'Université

de Nanterre en mai 2013 et avril 2014 afin de discuter les différentes hypothèses et de créer une « culture commune ». La dernière séance du séminaire a été l'occasion de clore la phase exploratoire et de formaliser les différentes pistes de recherches.

La deuxième phase du projet qui a débuté au printemps 2014 va se dérouler jusqu'en septembre 2015. Elle va conduire les différents chercheurs concernés, toujours au contact de l'équipe du CNoCP, à étudier chacun des thèmes proposés en insistant sur ce qui fait lien entre le droit et la comptabilité et permettre (du moins on l'espère) à chaque discipline de s'enrichir au contact de l'autre.

La dernière phase, dite de restitution, s'opèrera à la fin de l'année 2015 à l'occasion d'un colloque dont les actes seront publiés sous forme d'un ouvrage collectif au début 2016.

À ce jour, les pistes de réflexions s'organisent autour de trois axes. Le premier axe de recherche vise à étudier les concepts communs à la comptabilité et au droit et à observer les convergences et divergences dont ils sont porteurs. Le deuxième axe considère la réception de concepts comptables par le droit. Le troisième axe traite, à l'inverse, des concepts juridiques qui pourraient être reçus par la comptabilité. Le tableau ci-après reproduit les différents thèmes de recherche ainsi que les principales réflexions qu'ils inspirent. ■

### Les concepts communs

Thème	Principales réflexions
Engagement	Quels sont les actes qui caractérisent l'engagement selon les points de vue juridiques ou comptables ? Quelles sont les traductions comptables d'un engagement juridique ?
Garantie	Comment distinguer garantie implicite et garantie explicite ? Quels sont l'étendue et l'objet d'une garantie ?
Ressource / recette / Produit	Quelle cohérence selon les différentes comptabilités (nationale, générale, budgétaire) ? Quelle cohérence selon le niveau de l'approche (national, européen, international) ?
Intérêt général	L'approche juridique transcendante est-elle compatible avec l'approche comptable collaborative ?
Contrôle d'un bien / Propriété	Comment la comptabilité et le droit définissent-ils le contrôle d'un bien ? Dans quelle mesure la notion dépasse-t-elle l'hypothèse stricte de la propriété ?
Bien spécifique	Existe-t-il des biens spécifiques ? Quelle traduction comptable ?
Gouvernance / Processus de normalisation	Sur quel type de légitimité doit-on (peut-on) fonder la normalisation comptable ? Analyse théorique, juridique et de droit comparé.

## La réception des concepts comptables par le droit public

Thème	Principales réflexions
Certification	Quelle est la nature juridique de l'activité de certification des comptes publics ? La certification des comptes publics est-elle spécifique ?
Amortissement	Quelles sont les incidences de l'amortissement en droit des contrats publics ? Quelle incidence l'amortissement peut-il avoir sur la décision financière ?
Consolidation	Peut-on caractériser une forme de « personnalité financière » qui dépasserait le concept de personne morale derrière la consolidation des comptes ?
Statut de la comptabilité	Comment la comptabilité est-elle perçue par le juge (contestation, recours à l'expert) ? Pourquoi voter les comptes ?
Valorisation	Dans quelle mesure l'approche comptable plus tournée vers l'évaluation peut-elle intégrer une dimension dynamique ?
Éléments du bilan	L'analyse comptable influe-t-elle sur l'analyse juridique (exemple de l'inscription des Partenariats Public-Privé au passif et des prérogatives à l'actif) ?
Finalité de la comptabilité générale	Regards croisés droit, gestion, histoire, sociologie sur la finalité des comptes publics.

## Du droit public vers la comptabilité ?

Thème	Principales réflexions
Système juridique	Comment le « système » juridique maintient-il sa cohérence ? Cette cohérence est-elle réelle ou supposée ?
Responsabilité	Dans quelle mesure la responsabilité des personnes publiques génère-t-elle une obligation de réparation Comment anticiper cette responsabilité ?
Obligation	La conception civiliste de l'obligation doit-elle être dépassée par la comptabilité publique ? Les droits créances et autres obligations de service public créent-elle réellement des obligations ?
Autonomie locale	Quelles sont les conséquences de la garantie constitutionnelle visant l'autonomie financière des collectivités territoriales ? Quelles sont les conséquences comptables de la co-gestion de certaines politiques publiques par différentes personnes morales de droit public ?
Statut du comptable public	Le statut juridique spécifique du comptable public constitue-t-il une justification du caractère public de la comptabilité des administrations ?
Secteur public / Administrations publiques	Quelles sont les conséquences du passage d'une approche organique portée par la notion d'administration publique vers une approche fonctionnelle telle que secteur public ?
Autorisation administrative	Les actes unilatéraux en général et l'autorisation administrative en particulier, qui constitue une spécificité de l'action publique, emportent-ils des conséquences comptables ?
Souveraineté	Le pouvoir de déterminer les règles comptables est-il un attribut de la souveraineté ? La souveraineté est-elle un élément de l'actif de l'État ?
Annualité budgétaire	Le principe d'annualité budgétaire limite-t-il l'engagement financier de l'État à l'exercice ? Le mouvement récent vers la pluriannualité emporte-t-il des changements dans ce domaine ?
Spécificité de l'État	Qu'est-ce qui fait la spécificité de l'État selon le droit public ? Perspective interne et comparative.



MUTUELLE D'ASSURANCES

*L'expert de vos risques*



- ▶ La Mutuelle des Comptables Publics,
- ▶ Assureur de référence du risque professionnel des Comptables et des Régisseurs,
- ▶ 75 ans d'expérience à votre service,
- ▶ Partenaire de l'ACP et de l'AFCM.

**Contactez-nous au 0972 67 27 70  
ou rendez-vous sur notre site  
[www.amf-assurances.fr](http://www.amf-assurances.fr)**



André BARILARI  
*Inspecteur général des finances honoraire,  
 Ancien Directeur général des impôts*

## Un centenaire encore immature : l'impôt sur le revenu

L'impôt sur le revenu a eu cent ans le 15 juillet 2014. Alors qu'on le prend comme emblème de la modernité fiscale, par certains aspects c'est une résurgence de l'Ancien Régime rompant avec les conceptions de la Révolution. Malgré cette ancienneté, cet impôt n'a pas encore acquis sa maturité : il oscille sans cesse entre une imposition en deux couches, proportionnelle et progressive ou un ensemble intégré. Sa gestion par deux administrations résultait d'un malentendu historique que leur fusion récente n'a pas totalement dissipé. Son aspect déclaratif a donné naissance au contrôle fiscal et a amené à développer une modernisation du service au contribuable, évolution cependant inachevée par l'absence de retenue à la source.

L'impôt sur le revenu a eu cent ans le 15 juillet 2014. Cet anniversaire intervient dans un contexte de vives interrogations sur notre système fiscal ; il est donc intéressant de dégager les leçons de cette déjà longue histoire. Cette ancienneté pourrait laisser à penser que c'est un impôt stabilisé aux mécanismes bien rodés, ce qui n'est pas le cas.

D'abord, notre imposition des revenus a connu et connaîtra encore des balancements entre des

conceptions assez opposées de son architecture (superposition d'une couche progressive et d'une couche proportionnelle ou unicité dans la progressivité).

Ensuite, malgré sa contribution modérée aux ressources publiques (24,1 % des recettes fiscales), c'est lui qui focalise l'imaginaire fiscal.

Enfin, sa gestion mêle encore des éléments d'archaïsme à des innovations remarquables.

## Une architecture en perpétuel balancement

D'une certaine manière, l'impôt sur le revenu est à la fois une résurgence d'Ancien Régime et l'emblème de la modernité fiscale. Il est né dans la douleur après un processus chaotique et au terme de batailles très violentes<sup>1</sup>. Son histoire sera marquée par un balancement entre une imposition des revenus en deux couches, l'une proportionnelle et l'autre progressive.

### Un emblème de la modernité fiscale, résurgence de l'Ancien Régime

C'est que la Révolution française, en posant avant tout le principe de l'égalité devant l'impôt s'engage dans un système fiscal de base universelle, en réaction aux privilèges de la noblesse et du clergé mais aussi des bourgeois de certaines cités. Cette égalité est conçue comme devant faire abstraction des facteurs personnels définissant l'individu contribuable. On choisit par conséquent, en phase avec les idées des physiocrates, de baser l'impôt sur des éléments réels, visibles non contestables (les terrains et bâtiments possédés ou occupés) et de rendre le prélèvement proportionnel réparti avec l'intervention des représentants des citoyens (caractère démocratique). Mireille Touzery, reprenant une métaphore de Gabriel Ardant définit ainsi ce système : « À la mode platonicienne, le fisc mis en place par les Constituants renonce à sortir de sa caverne comme l'avaient tenté les intendants avec leurs commissaires aux tailles pour constater les revenus réputés invisibles des contribuables ; ils se contentent d'en dénombrer ou d'en mesurer les ombres qui passent devant lui en ne taxant que les objets réels visibles<sup>2</sup> ».

En rejetant les privilèges et les exemptions, la Révolution rejetait en même temps les efforts réalisés à la fin de l'Ancien Régime pour créer une imposition personnelle assise sur la connaissance des revenus. En effet, dans les pays d'élection (Nord, Île-de-France, Est...) la taille, sous l'impulsion des intendants royaux, évolua vers une imposition des revenus à tarif proportionnel, puis, en 1733 jusqu'à une imposition « tarifée » sous le contrôleur général Orry. C'est-à-dire que des taux différents permettent de tenir compte des catégories de revenus, d'instaurer des abattements, une certaine prise en compte des charges de famille, voire des éléments de progressivité. Des commissaires royaux étaient même chargés de contrôler les déclarations qui avaient été instaurées. Cette origine « Ancien Régime » constituait dans la France « post Révolutionnaire » une tare

capitale qui déconsidéra longtemps tout impôt sur le revenu.

D'autres pays européens moins marqués par la rupture révolutionnaire pourront ainsi adopter plus rapidement l'imposition personnelle déclarative et progressive des revenus : la Grande-Bretagne en 1842, l'Allemagne en 1893. En France, il faudra donc plus d'un siècle pour que s'efface cette origine et que ce type d'imposition apparaisse comme une idée neuve, une évolution à même d'apaiser les revendications sociales en manifestant une éthique de solidarité. Mais dans les débats sur le projet Caillaux, l'ambiguïté subsista et il fut attaqué à la fois comme résurgence de l'Ancien Régime et comme introducteur de la révolution socialiste.

### Une longue tradition d'imposition des revenus en deux couches, proportionnelle et progressive

La réforme Caillaux met donc en place un impôt de superposition avec la loi du 15 juillet 1914 qui institue l'impôt général sur le revenu (IGR) et la loi du 31 juillet 1917 qui crée les impôts cédulaires spécifiques aux catégories de revenu.

L'IGR, établi par foyer, impose globalement la somme des revenus. Il tient compte, par des déductions, des charges de famille. Son taux unique est minime (2 %) mais en s'appliquant à une partie croissante du revenu de chaque tranche (0 pour la première, 1/5 pour la deuxième, 2/5 pour la troisième etc.) il est de fait progressif. Appliqué pour la première fois sur les revenus de 1915, il sera reporté jusqu'à la fin des hostilités pour les mobilisés et les zones occupées. Très vite, le taux sera augmenté : 10 % en 1916, 12,5 % en 1917 et à 50 % en 1920 avec des coefficients de tranche plus fins (de 1/25° pour 6 000 à 2 000 F à 25/25° au-delà de 550 000 F). C'est une loi du 15 juillet 1932 qui créera le système des taux progressifs par tranche que l'on connaît jusqu'à aujourd'hui<sup>3</sup>, avec une absence de tranche à 0 % et des taux de 1,5 % à 40 %.

Les impôts cédulaires sont indépendants et proportionnels, le taux est variable en fonction des catégories de revenus (de 3,75 % pour les salaires et bénéfiques non commerciaux à 6 % pour les revenus de capitaux mobiliers). En 1920, les taux cédulaires montent à 6 % et 10 %. La loi du 6 juillet 1934 portera les taux cédulaires uniformément à 12 % mais limite le taux général de l'IGR à 24 % puis remonté à 40 % en 1937. Par un décret-loi du

1. Nous ne reviendrons pas sur les circonstances mouvementées de sa naissance que nous avons rappelées dans notre article sur *Égalité devant l'impôt et égalité par l'impôt*, publié dans le n° 3-4, Avril 2014 de la présente revue. Le lecteur se reportera également avec profit au livre de Nicolas DELALANDE, *Les batailles de l'impôt*, Seuil, 2011.

2. *L'invention de l'impôt sur le revenu* (La taille tarifée 1715-1789), CHEF, 1994.

3. Toutefois, pendant la Deuxième Guerre mondiale, en 1942, on reviendra à une progressivité par fractions de tranches avec un taux unique de 70 %.

10 novembre 1939, les impôts cédulaires sont, quand c'est possible, (traitements, salaires, pensions et rentes) perçus par retenue à la source.

En 1944, le taux maximal de l'IGR grimpe à 70 % au-delà de 400 000 F. Son rendement était de 7 milliards (pour 3 millions de foyers imposés) alors que les impôts cédulaires proportionnels rapportaient 40 milliards.

C'est la loi du 31 décembre 1945 qui introduit le quotient familial.

En 1948, le décret du 9 décembre supprime les impôts cédulaires et l'IGR et institue l'impôt sur le revenu des personnes physiques (en fait une taxe proportionnelle de 18 % dont les TS et pensions étaient exonérés car il existait un prélèvement déjà opéré par l'employeur) ; et une surtaxe progressive avec un taux allant jusqu'à 60 %.

La loi du 28 décembre 1959 supprime la taxe proportionnelle et la surtaxe progressive et les remplace par un impôt unique, l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Le nouveau barème étage des taux de 5 % à 65 %. Le blocage ou la sous-indexation des tranches sur la hausse des prix va « universaliser l'impôt » dont le nombre de contribuables double en dix ans et dépasse les dix millions en 1969. Cette évolution se fait au détriment des salariés. Avec la suppression de la taxe complémentaire et les mesures « à revenu connu égal impôt égal » (centres et associations de gestion agréée en 1974...), on favorise les commerçants et artisans.

Des majorations exceptionnelles sont votées en 1980, 1981 et 1982 et maintenues jusqu'en 1986 pour financer des mesures sociales.

La création de la Contribution sociale généralisée instituée par la loi de finances du 28 décembre 1990, participe au financement de la sécurité sociale mais le Conseil constitutionnel l'a qualifiée d'imposition et non de cotisation sociale (malgré les hésitations de la Cour de Cassation compte tenu de la décision de la Cour de justice de l'Union européenne). On peut alors considérer qu'il s'est ainsi reformé une imposition des revenus en deux couches puisque la CSG, malgré quelques écarts de taux suivant la nature des revenus, est une imposition proportionnelle.

Le système des impôts cédulaires avait duré 30 ans et celui de la taxe proportionnelle et de la surtaxe progressive 11 ans, soit 41 ans pour les impositions en deux étages, proportionnel et progressif. L'unicité de l'imposition des revenus durera 41 ans elle aussi, soit de 1959 à 1990, date de son interruption avec la création de la CSG. Si la numérogie a un sens, la fusion de l'impôt sur le revenu et de la CSG, nouvelle phase d'unicité, arriverait en 2031 !

“ Si la numérogie a un sens, la fusion de l'impôt sur le revenu et de la CSG, nouvelle phase d'unicité, arriverait en 2031 ! ”

## ■ Malgré sa faible contribution aux ressources publiques, l'impôt sur le revenu focalise sur lui l'imaginaire fiscal

Enjeu éminemment politique alors que sa contribution aux ressources publiques est modeste, l'impôt sur le revenu sera le réceptacle de toutes les politiques publiques à travers les dépenses fiscales dont l'abus va le miter et qui découlent de sa place au centre de l'imaginaire fiscal.

Cette caractéristique est matérialisée, d'une part par l'importance des « dépenses fiscales » et d'autre part par son identification avec le contrôle fiscal.

### L'addiction aux dépenses fiscales

L'interventionnisme fiscal est certainement aussi vieux que l'impôt même si le concept de dépenses fiscales n'a été élaboré qu'en 1967<sup>4</sup> afin d'en évaluer le coût et de les encadrer au même titre que d'autres outils de politique publique (subven-

tions). Pourtant, dans la première déclaration d'impôt sur le revenu, on ne trouve pas trace de dispositifs de ce genre. Cent ans plus tard, les déductions, réfections, crédits, abattements, dégrèvements et autres modalités techniques de cette fiscalité de marionnettistes occupent l'essentiel des cases de la déclaration. Avec plus de 250 dispositifs de ce type et une perte fiscale de près de 40 Md€, l'impôt sur le revenu, concurrent du gruyère, existe plus par ses creux que par ses pleins !

Dans un article précédent, nous avons écrit : « À peine en a-t-on supprimé ou encadré quelques-unes que l'on en recrée de plus nombreuses et de plus coûteuses. C'est qu'elles ne correspondent pas à une rationalité mais à une nécessité de gouvernement. Elles sont une échappatoire

<sup>4</sup> Stanley S. SURREY, 1967.

5. Medhi DJOURHI,  
L'évolution du contrôle fiscal  
depuis 1945, LGDJ 2012,  
Bibliothèque finances  
publiques et fiscalité,  
Tome 57.

à l'impuissance politique dans un contexte européen qui a enlevé à l'État bon nombre de ses moyens ». Mais cette concentration des dépenses fiscales sur l'impôt sur le revenu s'explique avant tout par l'absence de prélèvement à la source, nous y reviendrons.

### L'instauration du système déclaratif impliquant la naissance du contrôle fiscal<sup>5</sup>

C'est le début du basculement du système d'administration fiscale du stade indiciaire dans lequel l'administration fait tout et le contribuable n'a qu'à payer, au stade déclaratif dans lequel l'assiette de l'impôt est fondée sur la déclaration du contribuable. Conscients des potentialités de cette nouvelle obligation, le législateur l'a introduite sur la pointe des pieds. L'article 16 de la loi du 15 juillet 1914 n'instaure la déclaration que pour ceux qui sont passibles de l'impôt. De plus, on n'était pas obligé de la renouveler chaque année, l'administration fondait alors l'impôt sur la déclaration de l'année précédente. Il existait aussi la possibilité d'opter pour un système forfaitaire s'agissant des bénéficiaires professionnels. Mais en 1916, on établit des sanctions en cas de non déclaration et la loi du 4 avril 1926 étend l'obligation de déclaration même aux non assujettis et rend l'obligation annuelle.

La nécessité de contrôler les déclarations change le métier de contrôleur des contributions directes, une école professionnelle est créée dans les années trente. Nous ne résistons pas au plaisir de citer la conclusion du cours pour les surnumé-

raires de première année : « Le contrôleur ne doit pas être seulement laborieux, intelligent, instruit, capable d'apprécier avec compétence les déclarations des contribuables : ces qualités, certes sont pour lui aussi indispensables dans le présent qu'elles l'ont été dans le passé ; mais il lui en faut d'autres. Les nouvelles méthodes d'assiette de l'impôt exigent de sa part beaucoup de souplesse, beaucoup de tact, une vigilance incessante et de la fermeté. C'est avec raison d'ailleurs que le législateur a compté sur lui pour faire comprendre et accepter ces méthodes auxquelles les adversaires de la réforme ont prêté trop vite et à tort un caractère inquisitorial ».

Ce basculement dans le système déclaratif aura deux conséquences majeures, d'une part, il engendrera une dynamique presque sans fin entre la sophistication des techniques de contrôle et la nécessité de leur encadrement par des procédures et garanties très formelles fondées sur la transposition des droits de la défense initiés dans le procès pénal. D'autre part, il reporte les tâches de l'administration vers l'amont (le service au contribuable pour lui faciliter ses obligations déclaratives) et vers l'aval (le contrôle) et entraîne une profonde mutation administrative, encore accrue ensuite avec les impôts auto liquidés (type IS et TVA). Plus récemment, afin d'échapper à la logique de confrontation qu'induit le contrôle, l'administration va cibler celui-ci vers la minorité non civique et tourner vers le plus grand nombre son visage de service, c'est le modèle actuellement théorisé comme standard international des administrations fiscales.

## ■ Une gestion mêlant encore des éléments d'archaïsme à des innovations remarquables

### C'est sur les modalités des obligations déclaratives que l'administration a constamment fait preuve d'innovations au service du contribuable

À l'origine, la déclaration se présentait comme un imprimé de quatre pages avec des indications sur le foyer fiscal, les revenus nets de chaque catégorie et les charges à déduire. Sur ces quatre pages, la moitié est occupée par des commentaires explicatifs. Notice et déclaration étaient donc fusionnées et l'ensemble donne une impres-

sion de grande clarté et simplicité que l'on souhaiterait retrouver dans nos imprimés actuels !

La déclaration des revenus est dans l'imaginaire public l'acte essentiel du civisme fiscal. Il faut se souvenir que dans les années quatre vingt dix encore, la période de déclaration connaissait une dramatisation croissante dans les médias qui insistaient sur le compte à rebours. À la fois anecdotique et significatif, j'ai eu l'occasion en tant que Directeur général des impôts d'amener le Ministre<sup>6</sup> à constater le rassemblement de la foule dans le hall de la poste Rue du Louvre à Paris qui fermait à minuit. Les gens arrivaient, essouffés ou

<sup>6</sup>. Jean Arthuis notamment.

surgissant d'une voiture stoppant en double file, pour glisser leur enveloppe dans la boîte, une minute avant l'heure fatidique, croyant que se tenaient derrière le mur une armée de postiers brandissant des tampons. Nous avons même sur place une petite équipe d'agents des impôts qui tâchaient d'aider les plus stressés. J'ai vu des personnes assises à même le sol, leurs formulaires et justificatifs éparpillés autour d'eux, griffonnant nerveusement en jetant des regards désespérés aux passants.

Pour autant, l'administration a fait beaucoup d'efforts afin de faciliter les obligations déclaratives en matière d'impôt sur le revenu. Outre les notices et brochures, les centres de renseignements, l'ergonomie même de l'acte déclaratif a évolué. Au début des années soixante dix, dès que le traitement a été informatisé, on a eu la possibilité d'envoyer à domicile des déclarations pré-imprimées, de n'exiger que les revenus bruts, la machine calculait les revenus nets, les totalisait. Un peu plus tard, en arrivant à mobiliser plus tôt les informations de recouplement qu'elle recevait des tiers déclarants (entreprises, banques, caisse de retraite...), l'administration est passée à la déclaration pré-remplie, les délais ont été détendus... Enfin, s'est développée la souscription de la déclaration dématérialisée en ligne, voire la simple confirmation téléphonique. L'acte déclaratif a acquis une fluidité et une adaptation qui lui ont enlevé beaucoup de son caractère traumatisant initial. N'oublions pas non plus que la déclaration est devenue, pour la moitié des foyers la formalité qui débouche, non pas sur un paiement mais sur l'obtention du certificat de non imposition, sésame ouvrant droit à de multiples aides et allocations.

À côté de ces éléments de modernisme, la gestion de l'impôt sur le revenu a souffert de deux archaïsmes qui pénalisaient les contribuables et accroissaient les coûts administratifs. Il s'agit de la séparation de l'assiette et du recouvrement et de l'absence de retenue à la source.

### **La séparation entre deux administrations de l'assiette et du contrôle d'une part et du recouvrement d'autre part a résulté d'un malentendu historique**

Sous l'Ancien Régime, l'impératif majeur de l'organisation financière était d'éviter de faire circuler des espèces métalliques. Le transport physique

des fonds attisait les convoitises et exigeait de mobiliser des moyens de protection coûteux, sans garanties face aux brigands armés qui surgissaient des campagnes ou des forêts. Afin de minimiser ces risques, il avait été décidé de faire encaisser les impôts directs (taille, capitation, dixième, vingtième...) par les préposés royaux chargés de payer les dépenses des administrations locales (nous dirions aujourd'hui « déconcentrées »). Les receveurs se voyaient donc assigner sur leur caisse à la fois des recettes et des dépenses et seuls les soldes éventuels étaient centralisés. En fait, la Cour vivait en grande partie de l'affermage des impôts indirects, avec l'avantage d'avoir les versements réguliers de la ferme générale (qui as-

“ **Enfin, s'est développée la souscription de la déclaration dématérialisée en ligne, voire la simple confirmation téléphonique** ”

surait sa trésorerie indépendamment des aléas du recouvrement). Cette assignation du recouvrement des impôts directs sur les payeurs de la dépense publique fut ensuite habillée et sacralisée par la théorie de séparation des ordonnateurs et des comptables, opératoire en matière de dépense mais hérésie dans le domaine des recettes où ce sont des principes de bonne organisation interne qui doivent garantir les deniers publics. Cette erreur historique a généré des dysfonctionnements

constants, maintes fois dénoncés par l'Inspection générale des finances, dont ont pâti les contribuables (doubles interlocuteurs ; incohérences de mise à jour des fichiers...) et l'État (pertes de ressources du fait de l'absence d'optimisation globale du processus). La réforme, obstinément refusée par le Trésor public appuyé par ses assistés, les élus locaux des petites communes, a été repoussée sous la forme du projet « 2003 » qui a coûté sa place au ministre Sautter puis à demi réussie seulement en 2007 avec la création de la DGFIP. En effet, si c'est une avancée dans les zones urbaines, on maintient artificiellement des compétences fiscales de façade pour les trésoreries rurales.

### **L'absence de prélèvement à la source est un archaïsme qui a la vie dure malgré ses multiples inconvénients**

L'absence de retenue à la source, malgré l'importance des revenus qui pourraient en bénéficier (traitements, salaires et assimilés, pensions, rentes, revenus de valeurs mobilières...) est l'autre archaïsme pénalisant de l'impôt sur le revenu. Les grands pays ont basculé vers ce système depuis

longtemps : le Canada en 1917, l'Allemagne en 1925, les Pays-Bas en 1941, les États-Unis en 1943, plus récemment en 1970 pour le Danemark ou en 1979 pour l'Espagne. La France est le seul pays de l'OCDE avec la Suisse et Singapour à ne pas avoir adopté cette technique.

Pourtant, en 1872, la création de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières s'était accompagnée de sa retenue à la source. Dès les années trente, les propositions de généralisation du prélèvement à la source se font jour. En 1940, on l'applique à l'impôt sur les traitements et salaires. Une étude est engagée en 1967 par le ministre des Finances Michel Debré mais le projet est finalement abandonné à la suite des événements de mai 1968, son impact sur les salaires nets suscitant l'hostilité des organisations syndicales. Le texte des « accords de Grenelle » du 27 mai 1968 indique en effet à son point 11 « fiscalité » : « *Il ne sera pas proposé d'assujettir les salariés au régime de la retenue à la source* ». Suite à la publication d'un rapport de l'Inspection générale des finances, la loi du 29 juin 1971 instaure le paiement mensualisé de l'impôt sur le revenu. Un projet de retenue à la source est finalement abandonné en 1974 au cours du débat parlementaire en raison de la crainte de revendications salariales incontrôlables.

Plus récemment, plusieurs rapports prennent position en faveur de la retenue à la source de l'impôt sur le revenu (« rapport Lépine » de 1999 ;

rapport de la « Mission 2003 » publié en 2000 ; rapport du ministère de l'Économie et des Finances en 2002 ; rapport de la Commission sur l'économie de l'immatériel). Thierry Breton engage une concertation en vue d'instaurer la retenue à la source de l'impôt sur le revenu au 1<sup>er</sup> janvier 2009, ajoutant : « *il n'y aura plus qu'à appuyer sur le bouton lors du vote du PLF 2008* ». Au même moment, un rapport parlementaire approfondit le sujet dans la perspective plus large de la fusion entre impôt sur le revenu et contribution sociale généralisée. Le projet du gouvernement est finalement abandonné à la suite des échéances électorales du printemps 2007.

Il faut souligner que la CSG actuellement est retenue à la source. C'est sans doute cette caractéristique qui fait que malgré son poids plus important que l'impôt sur le revenu, cette imposition des revenus ne l'a pas détrôné dans l'imaginaire fiscal et n'est pas un enjeu politique, ce qui la dispense de subir la pression des dépenses fiscales en tout genre.

Notre imposition des revenus n'a donc pas, malgré son âge respectable, encore trouvé sa maturité. Il lui manque un choix clair entre imposition unique progressive ou superposition de deux impositions, l'une catégorielle, proportionnelle et l'autre générale et progressive. Il lui manque aussi la retenue à la source et une intégration plus poussée de l'assiette et du recouvrement. ■



Hervé ISRAËL  
Avocat associé, DLA Piper,  
Professeur associé à Paris X  
(Paris Ouest Nanterre La Défense)



Hugo MATRICON  
DLA Piper

## Lutte contre la fraude et l'évasion fiscales : chronique de l'année 2013

La persistance des inquiétudes des gouvernements occidentaux au sujet de la fraude et de l'évasion fiscales semble témoigner du manque d'efficacité des nombreux dispositifs français dans ce domaine. En ce sens, trois nouvelles tendances visant à rendre notre arsenal législatif plus efficient peuvent être dégagées à la lecture des lois de finances récentes. Mais le manque de coordination entre États à l'échelon européen mais surtout international risque de rendre les efforts législatifs récents insuffisants pour endiguer l'évasion fiscale.

La fraude et l'évasion fiscales sont trop souvent confondues. Il convient de les distinguer. Le Code général des impôts (CGI) ne définit la fraude fiscale que tautologiquement. L'article 1741 qualifie ainsi de délit de fraude fiscale « toute personne qui s'est soustraite ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt ».

Il n'existe pas davantage de définition consacrée à l'évasion ou à d'autres notions telles que l'optimisation fiscale. Nous retiendrons néanmoins dans l'exposé qui suit la définition du Conseil des prélèvements obligatoires (CPO) : l'évasion fiscale regroupe « l'ensemble des comportements du contribuable qui visent à réduire le montant des prélèvements dont il doit normalement s'acquitter. S'il a recours à des moyens légaux, l'évasion entre alors dans la catégorie de

l'optimisation. À l'inverse, si elle s'appuie sur des techniques illégales ou dissimule la portée véritable de ses opérateurs, l'évasion s'apparentera à la fraude ». Ainsi, l'évasion ne serait en soi ni légale, ni illégale ; elle ne verserait dans un des côtés de la légalité qu'à raison des moyens employés<sup>1</sup>.

Contrairement aux idées reçues, l'arsenal législatif anti-fraude et évasion fiscales est assez complet en France : de l'article 209 B du CGI concernant les filiales situées dans des États à fiscalité privilégiée à l'article 238 A du CGI, qui sanctionnent les paiements effectués dans des paradis fiscaux, en passant par l'article 57 du même code relatif au prix de transfert ; nos dispositifs sont pléthoriques et qui plus est soutenus par les procédures de l'abus de droit (article 64 du Livre des procédures fiscales, « LPF ») et de l'acte anormal de gestion.

1. DELAUNAY, Benoît, Où commence l'optimisation fiscale internationale? *Fraude, évasion fiscale et tax planning*, Revue de Droit fiscal, 26 Septembre 2013, n° 39.

Paradoxalement, en dépit de cet arsenal législatif déjà conséquent, le montant annuel des revenus qui échappent à l'impôt en France se chiffrait à 80 Md€, soit l'équivalent du budget de l'éducation<sup>2</sup>. De son côté, l'évasion fiscale serait pratiquée de manière structurelle par les groupes internationaux (symbolisés par les célèbres GAFA : Google, Apple, Facebook, Amazon) : leur taux d'imposition effectif n'excédant pas 18,6 % contre 37,4 % pour les PME<sup>3</sup>.

Ainsi, le problème ne viendrait point du manque de mécanismes anti-fraude et évasion fiscales présents dans le système français mais dans leur contournement par des contribuables toujours plus inventifs. Face à ce constat, les efforts de

lutte du gouvernement en France contre la fraude fiscale se sont incarnés dans trois grandes tendances : tout d'abord un durcissement des dispositifs anti-fraude et évasion fiscales préexistants accompagné d'un alourdissement des sanctions en cas de non-respect de ces derniers ; et enfin un renforcement de la prévention en vue de favoriser l'émergence d'une fiscalité administrée, plus pragmatique, basée sur une « relation de confiance » entre l'administration et le contribuable.

Mais force est de constater qu'à l'heure de l'effacement des frontières fiscales, le problème de la fraude et de l'évasion ne pourra être résolu sans une coordination internationale effective.

## La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales dans un contexte national : entre durcissement de dispositifs préexistants et avènement d'une fiscalité administrée

### Une tendance au durcissement des régimes de faveur

Les lois de finances, ces dernières années, témoignent de l'essor d'un mouvement prônant davantage l'alourdissement de dispositifs anti-abus préexistants que la création de mesures nouvelles et novatrices. Le législateur cherche ici à assurer l'effectivité d'un arsenal législatif puissant mais mal appliqué ou insuffisamment dissuasif.

La loi de finances du 29 décembre 2013<sup>4</sup> institue tout d'abord une série de mesures dites « anti-coquillards » qui renforcent une initiative datant de 2012 dans ce domaine. Les montages « coquillards » permettaient à une société détentrice de parts sociales ou d'actions de percevoir de sa filiale des dividendes exonérés d'impôt sur les sociétés (« IS ») en application du régime mère-fille prévu à l'article 145 du CGI et de déduire conséquemment une perte sous forme d'une moins-value sur titres ou d'une provision pour dépréciation, toutes deux déductibles de l'IS et correspondant au montant des dividendes reçus.

Ainsi, afin de contrer ce type de schéma, les moins-values de cession et les provisions pour dépréciation de titres de société de gestion de portefeuille sont désormais exclues du régime de court terme à hauteur des distributions reçues durant l'exercice au cours duquel la moins-value ou la provision est constatée et des cinq exercices précédents ayant ouvert droit à l'application du régime mère-fille précité.

Par ailleurs, la loi de finances du 29 décembre 2013<sup>5</sup>, instaure un plafonnement de la déductibilité des charges financières nettes des sociétés non membres d'un groupe fiscal fixé à trois millions d'euros. Cette mesure fait directement référence au plan d'action numéro 4 du rapport *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) de l'OCDE prônant la limitation de l'érosion de la base d'imposition via les déductions d'intérêts et autres frais financiers. Dans ce rapport, l'Organisation a pour dessein « d'élaborer des recommandations concernant des pratiques exemplaires pour la conception de règles visant à empêcher l'érosion de la base d'imposition par l'utilisation de paiements d'intérêts [...] en vue de réaliser des déductions excessives d'intérêts ».

Ainsi, en vertu de ce dispositif codifié à l'article 212 bis du CGI, les charges financières nettes afférentes aux sommes laissées ou mises à disposition d'une entreprise non membre d'un groupe et dépassant le seuil de trois millions d'euros seront réintégrées dans le résultat imposable de l'entité à hauteur de 25 %.

D'autre part, l'article 23 précité instaure également un mécanisme similaire relatif aux groupes intégrés relevant de l'article 223 bis du CGI.

Cette nouvelle initiative fait suite à de nombreux rapports du Fonds Monétaire International (FMI) et de l'OCDE mettant en exergue les multiples conséquences néfastes de la distorsion fiscale entre les modes de financement – les intérêts

2. Le Monde, 5 novembre 2013.

3. GUTMANN, Daniel, *De l'optimisation à l'évasion fiscale, les termes de la controverse*, Banque et Stratégie, 2014, n° 322.

4. Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014.

5. Loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013.

étant déductibles contrairement aux dividendes – : pertes de recettes fiscales pour l'État, sous-capitalisation des sociétés françaises, prorogation corrélative du risque systémique en temps de crise. Ce mécanisme du rabot s'inscrit dans un mouvement actuel prônant une neutralité fiscale du financement, neutralité pouvant être atteinte par deux principaux moyens : la suppression totale de la déductibilité des charges financières ou la création d'un intérêt notionnel fictif déductible rémunérant les capitaux propres tels qu'adoptés en Belgique ou en Italie, réduisant le coût du capital mais s'avérant coûteux pour les finances publiques. La France a ainsi opté pour une limitation de la déductibilité des charges financières sous la forme d'une réintégration de celles-ci au-delà d'un certain seuil et se rapproche de ce fait du régime allemand, plus strict, ayant institué une absence totale de déductibilité au-delà de 30 % de l'EBITA. Ce durcissement du traitement des intérêts, en plus d'avoir un effet positif sur les recettes étatiques, a notamment pour objectif d'élargir la base d'imposition pour *in fine* permettre une baisse du taux d'IS, mesure annoncée régulièrement par l'actuel gouvernement.

La loi de finances rectificative de l'été 2012<sup>6</sup>, quant à elle, fut le fruit de nombreuses mesures destinées à la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales. Elle se consacra tout d'abord à combattre les transferts abusifs de déficits reportables à l'impôt sur les sociétés (articles 209 et 221 du CGI) via un durcissement des conditions d'agrément autorisant le transfert de déficits en cas de restructuration et une extension de la définition du changement d'activité réelle emportant cessation d'entreprise et dont résulte une déchéance des déficits antérieurs.

Enfin, l'article 209 B du CGI a été l'objet d'une profonde réforme comme en témoigne l'article 14 de la loi de finances rectificative pour 2012<sup>7</sup>. Ainsi, la non-application de ce mécanisme anti-évasion fiscale évoqué en introduction est conditionnée à la preuve par la société établie en France que les filiales qu'elle détient dans des pays à fiscalité privilégiée au sens de l'article 238 A du CGI – et non plus seulement lorsqu'il s'agit d'États et Territoires Non Coopératifs (« ETNC ») – exercent une activité économique réelle.

### Une tendance au renforcement des sanctions en vigueur

La seconde tendance se dessinant à travers l'analyse des dispositions législatives récentes est le renforcement de l'application de mesures anti-

fraude fiscale existantes via l'alourdissement de leurs sanctions respectives. Rappelons que les infractions concernées par la fraude fiscale sont, par principe, punies d'une amende de 500 000 euros et d'un emprisonnement de 5 ans. La loi du 29 décembre 2013 prévoit désormais une nouvelle série de circonstances aggravantes. Les premières d'entre elles sont la commission de la fraude fiscale en bande organisée et l'interposition d'une entité fictive, notions très imprécises dont nous attendons les commentaires de l'administration. Nous pourrions aussi citer la domiciliation fictive ou artificielle à l'étranger visant directement les *box letter companies* (« sociétés boîte aux lettres »). L'ensemble de ces circonstances durcissent les sanctions de fraude fiscale qui peuvent alors s'élever à 2 000 000 d'euros d'amende et sept ans de prison.

Il convient aussi de constater que le délai de l'action publique sera porté de trois à six ans, la plainte pouvant être déposée jusqu'à la fin de la sixième année qui suit celle au cours de laquelle l'infraction fut commise.

Le législateur réalisant qu'une politique fiscale ne saurait être que répressive, la lutte contre la fraude fiscale, comme la lutte contre la délinquance, passe par une solide politique de prévention.

### Mieux prévenir que sanctionner : les nouvelles tendances du contrôle fiscal

Une grande majorité des nouveaux dispositifs instaurés par la loi du 29 décembre 2013 est instituée dans une logique préventive et a pour dessein de dissuader les contribuables de recourir à des schémas d'évasion et de fraude fiscales. Ce constat traduit l'essor très récent d'un mouvement en faveur de l'avènement d'une fiscalité dite « administrée » basée sur une « relation de confiance » entre le contribuable et l'administration et qui se veut l'archétype d'un rapport fondé sur le dialogue, la transparence et le pragmatisme desdits acteurs<sup>8</sup>. L'administration fait ici le vœu d'accompagner l'entreprise dans ses obligations déclaratives. Pour preuve, le gouvernement teste à l'heure actuelle ces principes novateurs sur un échantillon d'entités pour *in fine* l'étendre progressivement à toutes les entreprises. Les objectifs sont clairs : permettre aux contribuables de se prévaloir d'une plus grande sécurité juridique (l'entreprise bénéficiant d'un avis écrit de l'administration, opposable à cette dernière) et d'une certaine visibilité (le dirigeant écartant le risque d'un futur contrôle fiscal *a posteriori*). Nous pouvons ainsi distinguer le pari formulé : ce que nous qualifierons d'un *softpower*, incarné par les idées de prévention et d'accompagnement,

6. Article 15 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012.

7. *Ibid.*, Article 14.

8. Relation de confiance avec les entreprises, signature des premiers protocoles entre la DGFiP et les entreprises candidates, Bercy, le 2 octobre 2013.

est amené à prendre le pas sur un *hardpower* – reposant sur la multiplication de textes anti-abus – apparaissant de nos jours dépassé, rigide et trop souvent contourné.

Aussi, la loi de finances du 29 décembre 2013 instaure nombre de dispositifs concernant le droit de communication et signe un véritable renforcement des obligations déclaratives.

La loi nouvelle lève tout d'abord le secret professionnel des membres de l'administration fiscale et oblige cette dernière à informer les autorités judiciaires sur l'avancement du dossier fiscal et le résultat de la procédure à l'issue de son traitement final<sup>9</sup>. Ce droit de communication est parallèlement étendu à l'Autorité de contrôle prudentiel (ACP) et à l'Autorité des marchés financiers (AMF).

Par ailleurs, ladite loi de finances<sup>10</sup> crée parallèlement une obligation de présentation de comptabilité analytique pour les grandes entreprises faisant l'objet d'un contrôle. La charge de la preuve de sa tenue incombera à l'administration fiscale, notamment en raison de son caractère optionnel.

D'autre part, les entreprises d'assurance établies en France ont désormais l'obligation de déclarer les souscriptions et dénouements des contrats d'assurance-vie en vertu de la loi de finances rectificative pour 2013<sup>11</sup>.

Ladite loi comporte aussi des mesures de contrôle des prix de transfert. Il répond par là même au plan d'action numéro 12 du rapport BEPS de l'OCDE intitulé « *obliger les contribuables à faire connaître leurs dispositifs de planification fiscale agressive* ». L'organisation nous rappelle ici que « *l'asymétrie de l'information entre contribuables et services fiscaux constitue l'un des principaux écueils à une bonne administration des règles relatives aux prix de transfert*<sup>12</sup> ».

Il est également souligné, au sein du plan d'action numéro 13 « *réexaminer la documentation des prix de transfert* », la nécessité d'imposer aux entreprises la communication aux pouvoirs publics concernés des « *informations requises sur leur répartition mondiale du revenu, de l'activité économique et des impôts payés dans les différents pays, conformément à un modèle commun* ».

La loi relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière a ainsi instauré, à l'aune des rapports de l'OCDE, de nouveaux dispositifs relatifs aux prix de transfert au sein de l'article 223 quinquièmes B du CGI. En vertu de ce dernier, les entreprises présentant un chiffre d'affaires ou un actif brut supérieur à 400 M€ (ou qui détiennent ou sont détenues par une entreprise respectant ces seuils)

auront, parallèlement à leur obligation de présenter une documentation relative aux prix de transfert en cas de contrôle (article L.13 AA du LPF), le devoir de déposer une version simplifiée de cette documentation dans les six mois qui précèdent la date du dépôt de leur liasse fiscale (les entreprises n'auront pas ici à fournir les études comparables justifiant les prix de transfert).

La documentation simplifiée pour les exercices clos au 31 décembre 2013 devra être transmise avant le 5 novembre 2014.

La loi de finances pour 2014 est aussi à l'origine de plusieurs autres dispositions en la matière dont certaines furent censurées par le Conseil constitutionnel<sup>13</sup>, rappelant aux oublieux que la France demeure un État de droit. Ainsi, les entreprises devront fournir, en plus de la documentation des prix de transfert prévue à l'article L.13 AA du LPF, les *rulings* étrangers (décisions administratives opposables des administrations étrangères se rapportant à la situation d'entreprises liées)<sup>14</sup>. Ce dispositif répond directement à la volonté de l'OCDE de créer un « *système unique et global de reporting fiscal*<sup>15</sup> ».

Enfin, les entreprises seront très prochainement incitées à régulariser leur situation, en dehors de tout contrôle fiscal, et pourront bénéficier d'une réduction au titre des intérêts de retard en contrepartie. Cette volonté de l'administration est à rapprocher du succès inespéré de la cellule de régularisation des avoirs étrangers non déclarés des particuliers. Ainsi, comme le soulignait il y a peu Christian Eckert, secrétaire d'État au Budget, à l'occasion du comité de la lutte contre la fraude, les entreprises pourront « *régulariser leur situation si celle-ci n'est pas conforme aux analyses publiées par l'administration sur certains montages* », précisant aussi que « *les pénalités – plus attractives – ne feront pas l'objet de négociations mais de règles très claires* ».

Il existe ainsi une volonté apparente du gouvernement de renforcer la prévention – donc le contrôle *a priori* – au détriment de la sanction incarnée par un contrôle *a posteriori*, et de promouvoir conséquemment une sécurité juridique au service des investisseurs<sup>16</sup>.

Par ailleurs, la loi du 29 décembre 2013 prévoit l'autorisation pour l'administration fiscale d'exploiter les informations qu'elle reçoit, et ce, quelle qu'en soit l'origine (hors de la procédure particulièrement intrusive de la visite domiciliaire)<sup>17</sup>.

Néanmoins, malgré ces nombreuses tentatives de lutte, l'heure est à l'effacement des frontières fiscales et la lutte contre la fraude et l'évasion ne saurait être efficace sans une coordination entre États.

9. Article 17 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014.

10. *Ibid.*, Article 99.

11. Article 10 de la loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013.

12. OCDE, Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, 2013.

13. Décision n° 2013-685 DC.

14. LPF, art. L. 13 AA, 3° nouveau.

15. OCDE, Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Action 13, Éditions OCDE, 2013.

16. *Les Échos*, jeudi 22 mai 2014.

17. Communiqué de presse du ministère de l'Économie et des Finances, P. Moscovici, B. Cazeneuve, Paris, le 5 novembre 2013, N°891.

## Lutte contre la fraude et évasion fiscales dans un contexte international : une nécessaire coordination interétatique

« La mondialisation signifie que les politiques nationales, y compris fiscales, ne peuvent pas être conçues d'une manière isolée<sup>18</sup> » et force est de constater que, s'il est des avancées à faire, elles ne sont point du côté des dispositifs anti-fraude fiscale nationaux mais de celui de la coopération interétatique. Alors que les ministres du G5 se réunissaient le lundi 28 avril pour clamer à l'unisson leur volonté de « mettre fin aux pratiques d'optimisation agressive des multinationales<sup>19</sup> », le manque de coordination entre États et d'harmonisation des droits fiscaux internes est criant<sup>20</sup>.

C'est pourquoi la Commission européenne suggère aux États de lutter contre la planification fiscale agressive<sup>21</sup> via l'instauration d'un « plan d'action global et de portée mondiale » permettant de contrer l'utilisation des failles actuelles<sup>22</sup>.

La loi de finances du 29 décembre 2013 prévoit ainsi une série de mesures à l'instar de l'extension de la liste des ETNC en matière fiscale aux États et territoires qui, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016, ne se seraient pas engagés sur la voie de l'échange automatique d'informations. Il rend aussi effectives les sanctions du refus de communication, de la part des établissements de crédit, des sommes transférées à l'étranger<sup>23</sup>. Surtout, il répond à la préoccupation grandissante envers les dispositifs hybrides.

La Commission européenne, dans une décision du 25 novembre 2013 faisant suite à son plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales<sup>24</sup>, vient de proposer une révision de la directive mère-filiale<sup>25</sup> afin de subordonner l'exonération des dividendes reçus par la société mère au fait que ces derniers ne soient pas déductibles chez sa fille et s'engage ainsi dans la lutte contre les dispositifs de prêts hybrides. L'initiative est certes louable mais on pourrait regretter que la France, par sa loi de finances pour 2014, ait choisi d'emprunter le chemin opposé.

Le rapport BEPS contre l'érosion des bases d'imposition, faisant exception à l'attentisme en la matière, constitue la pierre angulaire de la lutte contre les instruments hybrides. Les dispositifs hybrides sont définis par l'OCDE comme des « instruments dont le régime fiscal est différent dans les pays concernés, étant le plus souvent considérés comme des titres de dette dans un pays et comme titres de participation dans un autre<sup>26</sup> ». L'instrument hybride aboutit dès lors à des effets de double déduction ou de non-inclusion,

tous deux sources de pertes conséquentes pour les finances publiques.

Ainsi, l'OCDE, dans son plan d'action numéro 2 intitulé « neutraliser les effets des montages hybrides », propose d'empêcher l'exonération de paiements déductibles par leur auteur.

Le dispositif anti-hybride français, introduit par la loi de finances du 29 décembre 2013 et codifié à l'article 212 du CGI, subordonne la déductibilité des intérêts afférents aux sommes mises à disposition d'une entreprise liée au sens de l'article 39-12 du CGI à une nouvelle condition : l'entreprise prêteuse doit être assujettie « à raison de ces mêmes intérêts à un impôt sur le revenu ou sur les bénéfices dont le montant est au moins égal au quart de l'impôt sur les bénéfices déterminé dans les conditions de droit commun », soit à un taux minimum de 8.33 %. Soulignons ici que le texte n'est pas destiné à s'appliquer dans l'unique hypothèse d'une situation transfrontalière.

Cette nouvelle disposition est louable mais demeure obscure sur certains points : l'expression « à raison des mêmes intérêts » est sujette à diverses interprétations. La première d'entre elles pourrait se résumer ainsi : la comparaison devrait-elle porter sur le degré d'imposition supporté par le prêteur sur le seul flux d'intérêts ou sur son niveau global d'imposition<sup>27</sup> ? Il s'avèrerait, au regard des commentaires récents de l'administration, qu'il faille s'intéresser au seul niveau d'imposition du produit brut correspondant aux intérêts versés par la société débitrice<sup>28</sup>. Par ailleurs, les éléments de preuve à rapporter en cas de contrôle sont longtemps restés abscons mais ont très récemment été précisés par la doctrine<sup>29</sup>.

## Conclusion

En cette matière, il est difficile de s'attendre à un plein succès car cela reste un combat sans terme. De plus, dans le contexte conjoncturel actuel, il est évident qu'il faut aussi éviter par le renforcement des contraintes juridiques et fiscales pesant sur les entreprises de décourager les investissements ou de diminuer le rendement fiscal de nouveaux dispositifs.

Il est vrai que, récemment, les recettes fiscales prévisionnelles ont été surestimées. La plus grande prudence est donc de mise sur les résultats attendus. D'autant que la coordination fiscale à l'échelon international ne peut à elle seule pallier les difficultés rencontrées dans la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales au niveau national. Le vers de Boileau, devenu adage, « vingt fois sur le métier remettez votre ouvrage », reste d'actualité. ■

18. OCDE, Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, 2013.

19. Min. fin., communiqué n° 20, 28 avril 2014.

20. GUTTMANN, Daniel, *De l'optimisation à l'évasion fiscale, les termes de la controverse*, Banque et Stratégie, 2014, n° 322.

21. Définie comme le fait de « tirer partie des subtilités d'un système fiscal ou des incohérences entre deux ou plusieurs systèmes fiscaux afin de réduire l'impôt à payer ».

22. SABOT, Carine, *Fiscalité internationale – avancée rapide de la transparence*, Banque & Droit, avril 2014, n° 154.

23. Article L. 152-6 du Code monétaire et financier.

24. Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, Communication de la Commission au Parlement et au Conseil, Bruxelles, le 6.12.2012, COM(2012) 722 final.

25. Directive n° 2011/96/UE.

26. OCDE, *dispositifs hybrides : questions de politique et de discipline fiscales*, mars 2012.

27. GUTTMANN, Daniel, *Mauvaise année pour les instruments hybrides*, disponible sur : <http://www.cms-bfl.com/Mauvaise-année-pour-les-instruments-hybrides>, 22-01-2014.

28. BOI-IS-BASE-35-50, 15 avr. 2014, § 60.

29. BOI-IS-BASE-35-50, 15 avr. 2014, § 110.





Olivier LANDEL  
Délégué général de l'Agence France Locale

## L'Agence France Locale : un outil conçu par et pour les collectivités territoriales

*Cet article est paru dans la Revue Lamy des Collectivités Territoriales, n° 96, du mois de décembre 2013, pages 13 à 15. Il est reproduit dans le cadre d'un partenariat avec Gestion & Finances publiques – la Revue*

La création de l'agence de financement des collectivités locales, baptisée Agence France Locale, a été permise par l'adoption de la loi n° 2013-672 du 26 juillet 2013, dite de séparation et de régulation des activités bancaires (cf. RLCT 2013/93, n° 2519). Elle institue dans son article 35 un nouvel article L. 1611-3-2 du Code général des collectivités territoriales qui prévoit la possibilité, pour les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre, de créer une société publique, sous forme de société anonyme régie par le livre II du Code de commerce, chargée de contribuer à leur financement par l'intermédiaire d'une filiale.

Le 22 octobre 2013, onze collectivités, de toutes tailles et de toutes natures<sup>1</sup>, se sont réunies afin de donner naissance à l'Agence France Locale (AFL), en présence des représentants des agences de financement nordiques et des ministres Marylise Lebranchu et Anne-Marie Escoffier, soutiens de longue date du projet.

En ratifiant le protocole d'accord formalisant la création opérationnelle de l'AFL, les collectivités fondatrices ont marqué l'aboutissement d'une démarche de long terme et rappelé avec force leur mobilisation autour d'une philosophie

commune : le renforcement de l'autonomie financière des collectivités locales et la sécurisation de leur accès au financement.

Représentant plus de 70 % de l'investissement public national, les collectivités locales ne sont pas des emprunteurs comme les autres. En créant l'Agence France Locale, elles se sont ainsi dotées d'un outil éprouvé depuis plusieurs décennies en Europe du Nord, et qui leur permettra de maintenir leur capacité d'investissement au service de l'intérêt général, de l'emploi local et de la croissance nationale.

1. Région Pays-de-la-Loire; conseil général de l'Aisne; conseil général de Savoie; conseil général de l'Essonne; commune de Bordeaux; commune de Grenoble; commune de Lons-le-Saunier; communauté urbaine de Lille; communauté urbaine de Lyon; communauté d'agglomération de Valenciennes; communauté d'agglomération de la Vallée de la Marne.

## 1. L'aboutissement d'une mobilisation de long terme

Contrairement à certaines analyses, l'AFL n'est pas née de la crise. En revanche, les difficultés inédites rencontrées ces dernières années par les collectivités ont démontré par l'absurde les dangers du système actuel, et rendu plus urgente encore sa création. Confrontées à une crise de liquidité sans précédent, les collectivités ont ainsi renforcé une mobilisation déjà ancienne en faveur d'une diversification réelle de l'accès au crédit.

Dès 2004, conscientes de la fragilité de leur modèle de financement, certaines collectivités avaient souhaité réfléchir à de nouvelles sources de financement, dans une démarche de responsabilisation et d'autonomie renforcées. L'objectif était triple :

– **diversifier les sources de financement** : ces dernières années ont vu le paysage bancaire se restreindre sensiblement, au détriment des collectivités. Leur dépendance aux acteurs bancaires traditionnels s'est accrue. Sur le modèle des agences nordiques, une agence de financement pourra mobiliser des investisseurs que les banques ne peuvent mobiliser, et qui sont demandeurs d'émissions locales françaises ;

– **sécuriser l'accès à la liquidité** : il y a dix ans à peine, le tarissement des sources de liquidité bancaires s'apparentait davantage à un cas d'école qu'à un risque réel. La crise financière de 2008 a mis au jour l'extrême danger d'un financement exclusivement bancaire des investissements locaux. Inversement, les agences nordiques existantes n'ont pas souffert de la crise ;

– **optimiser le coût de financement** : le modèle économique spécifique des agences de financement, très différent de celui des sociétés foncières de crédit, leur permet d'accéder à des investisseurs que les faibles volumes d'émissions individuelles ne parviennent pas à mobiliser. Elles bénéficient sur les marchés d'un avantage comparatif qui fait baisser d'autant les coûts : les investisseurs prêtent volontiers à des emprunteurs aussi sûrs et d'aussi bonne qualité que les collectivités ; les frais opérationnels des agences de financement sont réduits au minimum.

C'est en vertu de ces principes qu'ont eu lieu les premières émissions obligataires groupées de communautés urbaines (2004 à 2007), rejointes en 2008 par les autres niveaux de collectivités. En 2012, dans un contexte de raréfaction du crédit et de tension des marchés, une nouvelle émission, intitulée « En attendant l'Agence » et regroupant

44 collectivités, a permis de lever 610 millions d'euros sur les marchés.

Si ces expériences réussies ont prouvé l'appétence des investisseurs pour la qualité de signature des collectivités locales françaises (dont le risque est quasi-souverain), elles ont également témoigné de leurs limites : d'une grande lourdeur administrative, elles ne pouvaient concerner qu'un nombre restreint de collectivités et, du même coup, des volumes modestes (de l'ordre de 100 millions d'euros) pour des investisseurs habitués à des émissions beaucoup plus importantes. Enfin, ces émissions présentaient l'inconvénient de n'offrir aucun mécanisme de garantie inter-collectivités aux souscripteurs.

Afin de pérenniser et de faciliter l'accès à cette ressource avantageuse, les associations nationales d'élus locaux se sont donc rapprochées pour étudier la faisabilité de la création d'une agence de financement dédiée aux collectivités territoriales. Une Association d'étude pour l'Agence de financement des collectivités locales (AEAFCL) a ainsi été créée en avril 2010. Elle regroupe aujourd'hui l'ensemble des associations nationales d'élus, dont la mobilisation a rendu possible la création de l'AFL.

## 2. Un impératif de diversification des sources de financement

Le processus de création de l'AFL a été engagé, avec pour objectif d'offrir aux investisseurs un produit reflétant la solidité de l'ensemble du système local français. L'Agence doit être un acteur complémentaire du financement des investissements locaux, car les partenaires bancaires sont des acteurs légitimes et nécessaires du financement des collectivités locales.

Dans l'optique de diversification des sources de financement qui prévaut depuis toujours dans ce projet, l'Agence a pour ambition de lever, à terme, 25 % des flux annuels du secteur local, soit environ 4 milliards d'euros. Cette exigence s'applique également aux collectivités locales : aucune ne pourra recevoir de l'Agence plus de la moitié de son emprunt annuel total.

## 3. Une société publique détenue exclusivement par ses membres

L'actionnariat de l'AFL sera exclusivement composé de collectivités locales et d'établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) à fiscalité propre. Il s'agit d'une structure 100 % publique, dont l'objectif économique est de faire diminuer le coût de l'accès au crédit.

Afin de présenter aux investisseurs une forme juridique simple et familière, il a été choisi de structurer l'AFL autour de deux sociétés anonymes : l'Agence France Locale Société Territoriale (AFLST) et l'Agence France Locale Société Financière (AFLSF). Cette structure à double niveau s'explique par la volonté de bien distinguer la définition de la stratégie générale et des principes de l'Agence, qui relève de la gouvernance politique, de la mise en œuvre technique de ces règles, qui relève de l'expertise financière.

### A. L'Agence France Locale « Société Territoriale »

C'est la structure de pilotage stratégique de l'Agence. Chaque collectivité membre de l'Agence détient des parts de l'AFL Société Territoriale et siège à son Assemblée générale. Son Conseil d'administration est composé exclusivement de collectivités membres qui décident des orientations stratégiques de l'Agence. Il s'appuie sur un Conseil d'orientation qui rassemblera les 50 premières collectivités adhérentes, ayant pour la plupart participé à l'élaboration du projet au sein de l'AEAFCL.

### B. L'Agence France Locale « Société Financière »

C'est la structure de mise en œuvre opérationnelle de l'Agence. Détendue par la Société Territoriale, elle intervient sur les marchés pour lever de la ressource au meilleur prix. Composée de professionnels de la finance, elle assure le volet opérationnel de l'activité de l'Agence. Un Conseil de surveillance, composé de membres du Conseil d'administration de la Société Territoriale et, majoritairement, de personnalités qualifiées, sera chargé de contrôler l'activité de la Société Financière. Il sera le garant du respect par le Directoire des choix stratégiques édictés par la Société Territoriale.

## 4. Un outil de solidarité entre collectivités

Afin que la Société Financière bénéficie de bonnes conditions de financement sur les marchés, l'AFL a été bâtie autour d'un mécanisme de double garantie :

– **premier niveau** : l'Agence veillera à être suffisamment capitalisée pour pouvoir répondre à toutes les règles issues de Bâle III, comme la capacité d'être toujours en mesure d'honorer ses engagements pendant une durée d'un an, y compris en cas de fermeture totale du marché. Des coussins de liquidité viendront renforcer cette exigence réglementaire ;

– **deuxième niveau** : en cas de défaut de paiement structurel du secteur local français et dans l'hypothèse où un grand nombre de collectivités ne pourraient honorer leurs dettes, un mécanisme de garantie solidaire limitée est prévu. Chaque collectivité apportera sa garantie au système dans la limite de son propre encours vis-à-vis de l'Agence.

La rigueur des conditions d'adhésion à l'AFL, le suivi régulier de la situation financière de ses membres et ses règles de gestion stricte permettront de prémunir les membres contre le risque de mise en jeu de cette garantie.

Par ailleurs, une véritable solidarité sera à l'œuvre dans la mesure où certaines collectivités, individuellement notées, feront profiter à toutes de leur qualité de signature.

## 5. Des produits simples et sécurisés

L'Agence proposera des crédits à long terme, à taux fixe ou taux variable simple. Afin de couvrir l'ensemble de la gamme des produits financiers utilisés par les collectivités, une offre à court terme accessoire pourra être proposée.

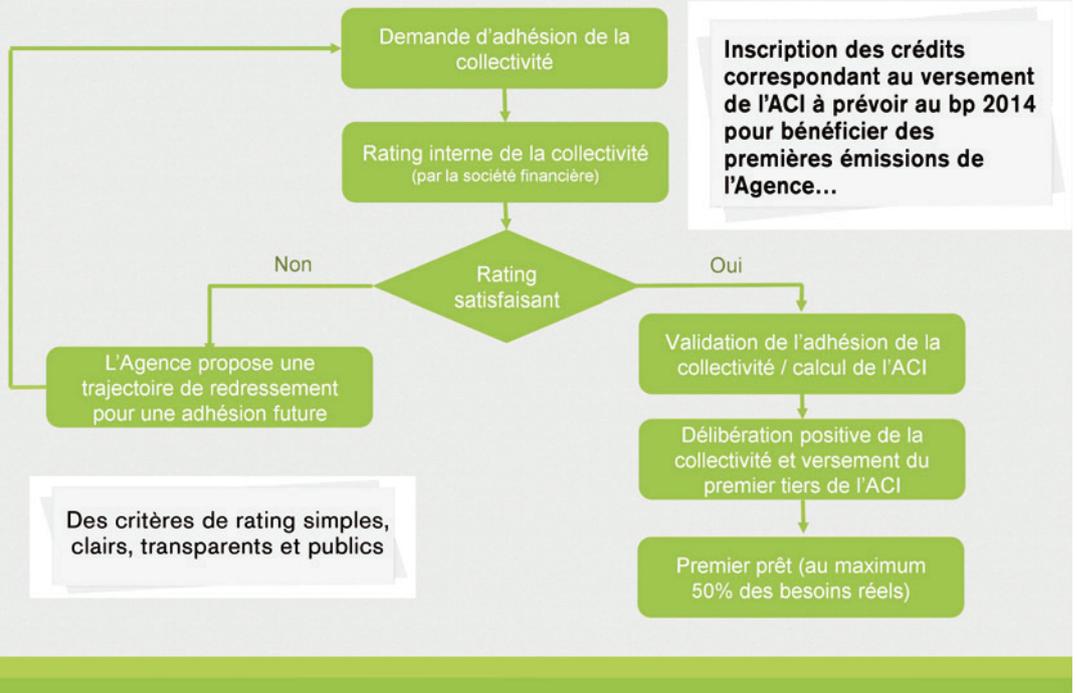
Ce type de structures mutualistes (les *Local Government Funding Agencies* – LGFA) a fait ses preuves ailleurs en Europe et dans le monde où il s'avère plus performant que le système bancaire. En France, il sera également plus performant que les émissions obligataires individuelles ou groupées car aucune collectivité n'y est pas un émetteur suffisamment important et régulier pour obtenir les meilleurs prix possibles grâce à des tailles d'émission significatives.

## 6. Des conditions précises d'adhésion

L'Agence France Locale est détenue par les collectivités territoriales adhérentes à leur bénéfice exclusif. Il s'agit d'offrir aux investisseurs un produit reflétant la solidité de l'ensemble du système local français, à l'image de ce que proposent les agences d'Europe du Nord, pionnières en la matière.

L'AFL devra faire preuve d'une grande rigueur et d'un haut niveau de performance. Cela passe notamment par la mise en place des critères financiers autorisant une collectivité à adhérer. Ils ont ainsi été définis par l'Agence afin de permettre à chacune d'accéder aux meilleures conditions financières possibles pour ses membres. Chaque collectivité peut interroger l'Agence afin de vérifier, en amont de toute demande d'adhésion, sa capacité à répondre à ces critères.

## Comment devient-on membre de l'Agence ?



Le montant du capital social à rassembler a été calculé de façon à respecter, tout au long de la vie de l'Agence, les ratios prudentiels dit « Bâle III » ainsi que l'équilibre financier de la structure. Le montant de l'apport en capital initial (ACI) de chaque adhérent est calculé à partir du volume d'emprunt réel de la collectivité. Il rend la collectivité propriétaire de parts de l'AFL, et doit donc être considéré comme un investissement.

Près d'une centaine de collectivités de toutes tailles, rassemblant de 700 à 1,5 millions d'habitants, membres de l'AEAFCL, ont déjà témoigné de leur intérêt à rejoindre rapidement l'Agence France Locale.

### 7. Les grandes étapes à venir

L'AFL fera tout ce qui est en son pouvoir pour être en situation d'émettre dès la fin de l'année 2014.

Toutefois, elle sera en partie dépendante du calendrier de travail de l'Autorité de contrôle prudentiel et de régulation (ACPR), dont elle devra obtenir l'agrément avant de pouvoir exercer son activité.

Quoiqu'il en soit, l'Agence France Locale initiera les chantiers de mise en œuvre opérationnelle (systèmes d'informations, organisation interne...) dès la rentrée 2014, afin d'être en mesure de déposer un dossier d'agrément auprès de l'ACPR dès le printemps.

L'agence participe d'une démarche radicalement militante. Véhicule de financement des collectivités pour les collectivités, placées sous la gouvernance des élus locaux, ne recourant pas à la garantie de l'État, elle est un instrument d'affirmation de la décentralisation dans sa capacité à mener des projets d'investissement locaux qui soutiennent la sortie de crise. ■



**Mathieu MANIACI**  
*Responsable produit ACSEL*  
*(Diagnostic territorial et sectoriel) à la Banque de France*

## Un outil d'évaluation au service des collectivités territoriales : le suivi individuel des entreprises bénéficiant d'aides publiques

Dans le cadre des politiques de soutien à l'activité économique, l'État, l'Union Européenne ou les Collectivités territoriales attribuent des aides publiques aux entreprises en développement ou présentes sur un territoire donné. La Banque de France propose aux collectivités territoriales, et principalement aux régions qui sont concernées au premier chef par le soutien au développement économique, un dispositif de suivi des entreprises ayant bénéficié d'aides publiques. Ce service – proposé dans chaque région – permet un suivi individuel, et permet notamment aux collectivités de s'assurer régulièrement de la santé financière et de la capacité de remboursement des entreprises concernées par ces aides.

**D**ans un contexte de soutien à l'activité économique, l'État, l'Union Européenne ou les collectivités territoriales attribuent des aides publiques aux entreprises en développement ou présentes sur un territoire donné.

Les aides attribuées peuvent être de nature différente et visent des objectifs variés<sup>1</sup>. Parmi les aides le plus fréquemment allouées, on trouve des subventions et des aides de type FISA (Fonds d'intervention pour les services, l'artisanat et le commerce) ou PAT (Prime d'aménagement du territoire).

Les subventions consistent généralement en des aides ou avances souvent remboursables (totale-

ment ou partiellement). Elles prennent la forme de prêts à taux bonifié ou d'avances, d'aides à l'investissement, d'aides à la création d'emploi ou au maintien de l'emploi, etc.

S'agissant du soutien à l'équilibre de haut de bilan ou à des aides plus spécifiques, les régions peuvent renforcer la capacité d'intervention d'OSEO sur leur territoire en contribuant à un fonds de garantie régional, un dispositif de prêt participatif OSEO ou aux aides à l'innovation et au transfert de technologie.

Enfin, les aides européennes attribuées dans le cadre du FEDER ou du FSE<sup>2</sup> seront, dans le

1. Les dispositifs d'aides publiques sont nombreux, et aucune liste exhaustive ne peut être dressée.

2. FEDER : Fonds européen de développement économique et régional ; FSE : Fonds structurel européen.

## Le contenu d'une convention de suivi d'entreprises bénéficiant d'une aide publique

La convention prévoit la nature exacte des informations qui peuvent être fournies par la Banque de France (cotation Banque de France ; présence d'impayés sur effets ; changements de liens financiers, etc.).

La collectivité fournit à la Banque de France la liste des entreprises pour lesquelles une analyse individuelle est demandée. Cette liste indique le nom et le numéro SIREN des entreprises concernées. L'accord préalable et écrit des entreprises est recueilli par la collectivité au moyen d'une lettre d'engagement.

La Banque de France transmet périodiquement à la collectivité les informations requises.

La tarification est calculée en fonction du nombre d'entreprises suivies, du volume des informations fournies, et de leur périodicité. Elle varie annuellement, le plus souvent entre 50 et 100 € par entreprise suivie<sup>3</sup>.

3. Éléments tarifaires fournis à titre d'information. La tarification est étudiée sur devis, en fonction de chaque demande

programme budgétaire européen 2014/2020, allouées directement par les régions pour le compte de l'UE, à charge pour celles-ci de démontrer leur efficacité.

Dans ce contexte, la Banque de France propose aux collectivités territoriales, et principalement aux régions qui sont concernées au premier chef

par le soutien au développement économique, un dispositif de suivi des entreprises ayant bénéficié d'aides publiques. Il s'agit d'un suivi individuel, qui permet notamment aux collectivités de s'assurer régulièrement de la santé financière et de la capacité de remboursement des entreprises concernées par ces aides.

Plusieurs conventions ont été signées entre des collectivités territoriales (Conseils régionaux, Conseils généraux) et la Banque de France pour la fourniture d'informations sur des entreprises aidées. Soucieuses de soutenir l'activité économique, les collectivités intègrent fréquemment ces demandes dans leur réflexion stratégique (par exemple dans les schémas de Développement Économique Régionaux – SDER). Certaines collectivités soulignent la nécessité de poursuivre et d'accentuer l'instruction, le suivi et le contrôle des aides économiques. En fonction des besoins des collectivités, ces dispositifs de suivi permettent le suivi individuel de 50 à 150 entreprises.

Ce service – payant – qui s'inscrit dans l'esprit du Contrat de service public signé en février 2012 entre la Banque de France et l'État présente un réel intérêt dès lors, notamment, que certaines de ces aides sont remboursables. Les conventions de service, ajustées sur mesure aux besoins des collectivités, prévoient la fourniture d'informations économiques et financières sur un rythme périodique ou ponctuel (via par exemple un service d'alerte en cas de changement de situation d'une entreprise suivie).

La communication par la Banque de France des informations individuelles à la collectivité territoriale est soumise à un accord formel du dirigeant de l'entreprise, qui autorise expressément la Banque à transmettre ces informations.

Ce service est également un gage de confiance entre partenaires. En acceptant de faire suivre ses informations à caractère individuel, l'entreprise démontre qu'elle agit en toute transparence en bénéficiant de l'aide publique. De son côté, la collectivité peut suivre l'évolution de la santé financière de l'entreprise aidée, et s'assurer que l'aide est correctement utilisée et/ou que cette aide sera effectivement remboursée.

Ce service de suivi individuel des entreprises bénéficiant d'une aide publique est disponible dans chaque succursale départementale ou régionale de la Banque de France. Par ailleurs, la Banque de France propose également le suivi de la trajectoire économique et financière d'un ensemble d'entreprises ayant bénéficié d'aides publiques. ■

Lien vers les implantations du réseau de la Banque de France : <https://www.banque-france.fr/la-banque-de-france/organisation/implantations-de-la-banque.html>

L'implantation de la Banque de France en 2013





Éric PORTAL

Docteur en droit, Administrateur territorial hors classe,  
Président d'honneur de l'AFIGESE\*

## L'évolution depuis 20 ans des outils de gestion des collectivités locales au regard des dimensions économique (et financière), sociale et politique de l'action publique locale

*Le présent article trouve sa source dans une communication de l'auteur donnée lors du colloque AIRMAP des 5 et 6 décembre 2012 à Paris.*

On observe sur les vingt dernières années le développement de nombreux outils destinés à améliorer la gestion locale. À ce titre, sous la pression de la lutte contre les déficits publics, une approche budgétaire, plutôt à court moyen terme, se développe au détriment d'une approche stratégique à long terme qui tendait à structurer les outils de management de l'action publique locale il y a encore une dizaine d'années. Des trois dimensions économique (et financière), sociale et politique qui caractérisent ces outils, le volet financier de la première semble prendre progressivement l'ascendant sur les autres.

**D**ans le paysage des collectivités locales françaises, il est bien évident que si le cadre juridique est, pour l'essentiel, commun à celles-ci, les modes de gestion sont forcément différenciés compte tenu des différences de taille. Nonobstant ces différences, les vingt dernières années ont permis d'observer globalement le développement de nombreux outils destinés à améliorer la gestion locale. On passe alors d'outils dont la production est juridiquement obligatoire (au premier chef la construction du budget, la comptabilité d'engagement...) à des outils large-

ment facultatifs. La présente contribution examinera globalement les outils existants et leur évolution depuis 20 ans dans les collectivités territoriales. Elle essaiera d'en tirer quelques conclusions au regard des trois dimensions économique (et financière), sociale et politique de l'action publique locale.

L'observation de la gestion financière mise en œuvre par les collectivités françaises fait ressortir des innovations, parfois déjà assez anciennes, qui sont souvent la transposition, au secteur public local, de techniques mises en œuvre dans les en-

\* AFIGESE : Association Finances, GESTion et Evaluation des politiques publiques dans les collectivités territoriales.

treprises et reprises pour certaines d'entre d'elles par la nouvelle gestion publique. C'est le cas de la planification stratégique et des outils de programmation des dépenses. De même, une logique de résultat est en train d'émerger sous la forme d'indicateurs développés dans le cadre du contrôle de gestion. Dans la même perspective, des outils de rétroaction sur les stratégies mises en œuvre, comme l'évaluation des politiques publiques, sont parfois utilisés. Peut-être de manière un peu paradoxale, ces outils privilégient une approche à la fois quantitative et qualitative et non à dominante quantitative comme dans les entreprises où les indicateurs chiffrés sont plus pertinents pour évaluer la performance. Encore que, comme nous le verrons plus loin, cette

dernière approche semble se développer fortement dans un contexte de plus en plus marqué par la lutte contre les déficits publics.

Ces vingt dernières années, des outils ont été développés. Des démarches de planification stratégique ont été mises en œuvre depuis le début des années 1990 dans de nombreuses collectivités. Puis, depuis les années 2000, on a assisté au développement de démarches de performance locale, dont le centre de gravité semble se structurer progressivement vers des logiques budgétaires (1). Le pilotage de ces démarches par des outils de programmation, de suivi et d'évaluation tend progressivement au développement de l'approche quantitative au détriment d'une approche classique plus qualitative (2).

## 1 Des démarches de planification stratégique aux démarches locales de performance : le risque de la primauté du prisme budgétaire

La gestion financière des collectivités locales s'inscrit de plus en plus dans une approche globale de management public, ce dernier ayant lui-même ses racines dans les théories du management de l'entreprise. À ce titre, l'un des mouvements de fond les plus remarquables de la décennie 1990 est la tendance des collectivités à intégrer leur gestion financière dans une approche de **planification stratégique**<sup>1</sup>.

### A. Les démarches de planification stratégiques

Elles constituent un processus de définition et de réalisation d'une stratégie. Elles sont structurées par la combinaison d'outils d'élaboration de la stratégie, de programmation des actions et d'évaluation des résultats. Bien évidemment, la planification stratégique développée dans les collectivités est sensiblement différente de celle mise en œuvre dans le secteur privé. Il faut tenir compte des différences irréductibles entre l'entreprise et le secteur public (poursuite du profit dans un cas,

poursuite de l'intérêt général dans l'autre). De plus, les objectifs dans le secteur public sont souvent plus difficiles à exprimer que dans les entreprises, car ils supposent de prendre en compte les intérêts contradictoires des groupes sociaux concernés. Néanmoins, des ressemblances peuvent être diagnostiquées. C'est le cas par exemple de la segmentation stratégique des actions des collectivités qui peut être rapprochée des outils de définition de la stratégie dans les entreprises. Encore que, les collectivités, assurant de nombreuses compétences obligatoires, ont une liberté forcément plus réduite que les entreprises. De plus, le processus formalisé de définition de la stratégie fait souvent appel à la prospective. Cette technique cherche à anticiper les mouvements majeurs qui risquent de structurer le territoire de la collectivité et « impacter » ses actions et *in fine* sa santé financière. Elle se veut réductrice d'incertitudes. Le document stratégique qui résulte de cette démarche est en général présenté devant l'assemblée locale, voire à la population. Au cours des années 1990 et début des années 2000, on a constaté une prolifération de ces démarches<sup>2</sup>. Elles répondaient clairement à la mise en avant des dimensions économique, politique et sociale (y compris dans une approche territorialisée) de l'action publique locale. Elles permettaient de définir le devenir du territoire à échéance de cinq, dix, voire vingt ans. Bien évidemment, plus la maturité de la planification

1. À ce titre, nous nous permettons de renvoyer à nos travaux : Eric PORTAL, *La planification stratégique dans les collectivités territoriales françaises*, Collection décentralisation et développement local, LGDJ, 2002, 345 pages. À noter que les textes ont progressivement encouragé à l'époque cette démarche : Cf. par exemple la loi du 25 juin 1999 qui a créé le SRADT au niveau régional (Schéma régional d'aménagement et de développement du territoire) et la charte de pays.

2. À noter que la planification stratégique sous des formes diverses s'est développée dans nombre de pays. En Belgique, un bon exemple peut être fourni par la démarche stratégique de la ville de Charleroi. Cf. à ce titre : Jean BOUINOT et Bernard BERMILS (sous la direction de), *Projet de ville et projets d'entreprise*, Collection décentralisation et développement local, LGDJ, 1993, 150 pages.

stratégique était longue, moins les aspects quantitatifs et financiers pouvaient être définis.

Des collectivités continuent d'utiliser ce type d'outil. Il en est ainsi de la Communauté d'agglomération du pays Voironnais. Son projet exprime une vision stratégique du développement du territoire<sup>3</sup>. Autre exemple, le Grand Lyon communauté urbaine qui a défini son projet Lyon 2020<sup>4</sup>. Il semble cependant que ces dernières années, l'engouement pour ce type d'outil se soit un peu émoussé<sup>5</sup>. Ceci est à mettre en perspective avec la montée en puissance d'outils de management public qui, s'ils relèvent d'une logique de planification stratégique, n'en sont pas moins fortement marqués par une logique budgétaire. De ce point de vue, le vote de la Loi Organique relative aux Lois de Finances (LOLF)<sup>6</sup> a sans doute suscité, par l'exemple, le développement de ce type de nouveaux outils locaux. La décennie 2000 a été marquée par leur montée en puissance.

## B. Les démarches locales de performance

Il s'agit d'outils adaptés aux besoins de chaque collectivité que nous dénommerons par convention (largement utilisée dans le monde des collectivités locales), démarches locales de performance<sup>7</sup>. Les collectivités définissent des segmentations des politiques publiques qui correspondent à leurs objectifs individuels. La segmentation est le socle du système de pilotage. Selon les collectivités, elle est centrée sur la présentation budgétaire ou plus globalement sur une approche stratégique des politiques publiques locales. Corrélativement, elles élaborent des indicateurs de performance spécifiques et mettent en place des évaluations de politiques publiques et des formes de responsabilisation des agents qui leurs sont propres. Ces **démarches locales de performance** ne sont pas, par hypothèse, uniques mais multiformes car les collectivités sont multiples et de tailles très différenciées. Elles nous semblent caractérisées par deux points : il s'agit de démarches qui se construisent par le bas (car de la seule initiative des collectivités considérées) et qui sont tournées vers le pilotage de l'action publique et non plutôt vers la seule maîtrise des finances publiques comme semble être utilisée la LOLF par l'État<sup>8</sup>. Pour autant, comparativement aux outils de planification stratégique, tels que définis plus haut, le prisme budgétaire est très important, voire central dans bien des expériences.

De nombreuses collectivités mettent en œuvre des démarches locales de performance. À titre d'exemple, on peut citer les départements de la Mayenne, de la Seine-et-Marne, la ville de Lyon,

la ville de Dunkerque<sup>9</sup> et de nombreuses régions. Des collectivités avaient, dès avant le vote de la LOLF, mis en place des outils proches de cette logique. Il est vrai que l'exemple du budget de l'État a poussé de nombreuses autres collectivités à mettre en place de telles démarches locales de performance. Après avoir procédé à la segmentation stratégique, des projets annuels de performance (pour reprendre la terminologie de la LOLF, c'est à dire document prévisionnel annuel accompagnant le vote du budget) et des rapports annuels de performance (document faisant le bilan de chaque programme lors de la présentation des comptes clôturés) sont élaborés afin de faire ressortir les écarts entre les prévisions et les réalisations. À titre d'exemple concret, on peut citer la région Bretagne<sup>10</sup> et le département de l'Oise<sup>11</sup>. Un autre exemple intéressant est le département de Seine-Saint-Denis. Après avoir mis en place une démarche locale de performance telle que présentée ci-dessus, cette collectivité a mis en œuvre, à partir de 2010, un plan

3. Les 5 enjeux stratégiques à 10 ans sont les suivants : conforter le statut de pôle d'équilibre du pays Voironnais au sein de la région urbaine de Grenoble; développer une politique ambitieuse en faveur de l'équilibre social du territoire; développer les services aux habitants pour améliorer leur vie quotidienne; développer des politiques environnementales et de développement durable; favoriser la mutualisation intercommunalité/communes et les coopérations avec les territoires voisins. Cf. Communauté d'agglomération du pays Voironnais, *Projet de territoire pour le pays Voironnais*, 27 octobre 2009, 53 pages.

4. Grand Lyon communauté urbaine *Lyon 2020*, décembre 2007, 93 pages.

5. Dans ce sens : Sonia GUELTON « Prospective et gestion stratégique : le diagnostic territorial, un outil de stratégie locale » in *La lettre du financier territorial*, Février 2011, pages 34 à 39. L'auteur met en avant le fait que « les pouvoirs publics s'interrogent sur la faible inclinaison des collectivités territoriales à élaborer des projets pour leurs territoires ».

6. Loi 2001-692 publiée au JO du 2 août 2001.

7. Sur les premiers travaux réalisés à ce sujet : cf. AFIGESE, « Quelles leçons tirer des tentatives de mise en place de procédures inspirées de la LOLF dans les collectivités locales ? », étude réalisée pour le compte de l'AFIGESE par des élèves administrateurs de l'INET, 2006; David CARASSUS et Damien GARDEY, « Une analyse de la gestion de la performance par les collectivités locales françaises : un modèle administratif ou politique ? » in *RFFP* n° 107, juin 2009, pages 101 et suivantes.

8. À ce sujet, Cf. Eric PORTAL, « De l'application des principes de la LOLF dans les collectivités locales à la démarche de performance locale » in *La Revue du Trésor*, Juillet 2007, pages 695 à 698 et Eric PORTAL « Les « LOLF » locales : une approche plus managériale que budgétaire » in *RFFP* n°107, juin 2009, pages 201 à 214.

9. Sur des présentations de ces expériences : cf. par exemple Florence VANHEE « Le pilotage de gestion : exemple de mise en œuvre à Dunkerque » in *Fiche pratique finances 128-C*, *La lettre du cadre territorial*, janvier 2011; Olivier NYS, « Ce que la LOLF dit aux collectivités... L'exemple de la ville de Lyon » in *RFFP* n°95, septembre 2006, pages 147 à 162; Nelly DUFOUR, « Le CG 77 (département de Seine et Marne) à l'heure de la performance » in *fiche pratique financière 131-C*, *La lettre du cadre territorial*, octobre 2011 et Serge HUTEAU *La LOLF : un référentiel de la nouvelle gestion publique transposable aux collectivités territoriales, le projet de nouvelle gouvernance du conseil général de la Mayenne* in *La Revue du trésor*, juin 2007.

10. Le Conseil régional a adopté une segmentation stratégique reposant sur 12 missions et 66 programmes décomposés chacun d'entre eux en plusieurs actions. Chaque programme est doté de trois indicateurs maximum pour en mesurer la performance. À noter qu'il s'agit souvent d'indicateurs d'activités. Cf. Région Bretagne, *Rapport d'analyse par programme lors de l'approbation du compte administratif de l'exercice 2008, 2009*.

11. Le département de l'Oise a décomposé ses politiques publiques en 15 missions, 46 programmes et 149 actions. Un directeur est nommé pour chaque programme. Le plan pluriannuel d'investissement est décliné chaque année en un projet annuel de performance qui donne lieu à un rapport annuel de performance au niveau du compte administratif. Il s'agit d'une démarche proche de la philosophie de la LOLF. Cf. Département de l'Oise *Règlement financier, 2007*.

d'optimisation par programme sur la période 2011-2013<sup>12</sup>.

Ces exemples permettent de constater une évolution lourde. Par opposition aux planifications stratégiques qui définissent les objectifs, essentiellement qualitatifs, de développement du territoire, les démarches locales de performance, quant à elles, définissent largement des objectifs

dans une finalité de maîtrise budgétaire<sup>13</sup>. Elles tendent à se focaliser plus sur la dimension financière que sur les dimensions économique (au sens strict), sociale et politique de l'action publique locale, même si elles ne les ignorent pas. La disparition progressive observée de l'utilisation des outils de planification stratégique ne fait que renforcer cette tendance.

## 2 Le pilotage de ces démarches tend progressivement au développement de l'approche quantitative au détriment de l'approche qualitative

Le pilotage est réalisé au moyen d'outils. À ce titre, la programmation pluriannuelle des dépenses publiques et les outils de suivi comme les indicateurs sont traditionnellement quantitatifs.

### A. Des outils de programmation et suivi de l'action publique locale

Afin de maîtriser leur avenir financier, éventuellement dans le cadre de l'élaboration préalable d'une planification stratégique, de nombreuses collectivités ont mis en place une **gestion financière prévisionnelle pluriannuelle**<sup>14</sup>. Elle revient à rechercher la compatibilité entre des prévisions financières pluriannuelles et la programmation pluriannuelle des dépenses. La prévision financière pluriannuelle consiste à simuler les équilibres budgétaires dans le temps, sur plusieurs années. Aucune obligation juridique n'impose d'effectuer une telle prévision. Néanmoins, cette

nécessité pratique s'inscrit dans l'obligation de respecter chaque année la règle de l'équilibre budgétaire et d'anticiper les risques financiers. Les dépenses d'investissement sont une variable majeure des équilibres financiers. La prévision financière pluriannuelle doit les anticiper afin de déterminer si elles sont compatibles avec les équilibres à long terme. Elle permet de proposer d'éventuelles corrections en jouant pour l'essentiel sur le volume de ces dépenses, sur celui de l'emprunt ou sur le niveau de l'épargne brute. Aussi, constitue-t-elle un outil d'évaluation de la faisabilité financière de la programmation pluriannuelle des investissements, et plus largement de la **programmation pluriannuelle des dépenses publiques locales**. La plupart des moyennes et grandes collectivités recourent à cette technique.

Tous ces outils prévisionnels doivent être confrontés aux résultats. C'est dans cette logique que sont mis en œuvre les outils de pilotage par le contrôle de gestion, en particulier les indicateurs.

Au titre du **contrôle de gestion**<sup>15</sup>, l'observation des pratiques locales, permet de diagnostiquer une appropriation progressive, mais encore insuffisante, des outils permettant d'entrer dans une logique de résultat<sup>16</sup>. Cette dernière est loin d'être généralisée, et de toute façon, elle ne concerne que les moyennes et grandes collectivités compte tenu des moyens à mettre en place. Elle se concrétise largement dans la mise en place d'indicateurs et leur suivi. Ainsi, à l'instar de la démarche que l'on trouve dans la LOLF, les **indicateurs de performance**<sup>17</sup> tendent à sortir d'une approche exclusivement tournée vers les moyens (indicateurs budgétaires par exemple) et l'activité du service public (par exemple, nombre de personnes reçues par agent et par jour) pour s'orienter vers une approche cherchant à comparer les résultats aux objectifs initiaux (indicateurs

12. Concrètement, ce plan a abouti en 2011 à 340 mesures relevant de l'orientation ou du périmètre des politiques publiques, de l'organisation des services, de la qualité du service, la gestion des moyens, la gestion du personnel... La philosophie est de concilier trois objectifs : améliorer l'efficacité des politiques publiques, maintenir ou augmenter la qualité des services rendus aux usagers, faire progresser l'efficacité de la dépense publique. Cette démarche fait apparaître les gains financiers escomptés ou réalisés pour chaque action. Cf. Département de Seine-Saint-Denis, *Revue annuelle de gestion 2009*, septembre 2010, 162 pages et *Plan d'optimisation 2011-2013*, 124 pages.

13. Pour une prolongation de l'analyse Cf. Eric PORTAL, « L'évolution du management stratégique local vers un management focalisé sur la régulation budgétaire » in *RFFP* n° 125, février 2014.

14. À ce titre, nous nous permettons de renvoyer à nos travaux : Cf. Eric PORTAL, *La programmation des équipements publics locaux*, coll. Politiques locales, DEXIA-Crédit local, LGDJ, 2003, 116 Pages.

15. Cf. René DEMEESTERE, *Le contrôle de gestion dans le secteur public* LGDJ, Collection Systèmes, 2005.

16. Pour une description de l'évolution du contrôle de gestion dans les collectivités depuis une vingtaine d'années : Marc BEAULIER et Yves SALERY, « 20 ans de contrôle de gestion dans les collectivités locales : bilan et perspectives » in *RFFP* n° 95, septembre 2006, pages 69 à 85.

17. Sur la méthodologie pour construire des indicateurs de performance dans le cadre de la LOLF, on peut consulter : Xavier INGLEBERT, *Manager avec la LOLF* Collection « Réforme de l'État », Edition revue fiduciaire, 2005, 318 pages, voir en particulier la partie III. Sur les indicateurs de performance mis en œuvre dans les collectivités locales, on peut consulter : Christophe MAUREL, David CARASSUS et Damien GARDEY, « Les démarches locales de performance publique face à la LOLF : mimétisme ou innovation ? » AIRMAP, 2011, 34 pages, voir pages 15 à 20.

de performance des actions menées par la collectivité). En reprenant la typologie définie dans le cadre de la LOLF, trois types d'indicateurs de performance sont utilisés. Ils répondent à l'attente des citoyens, des usagers ou des contribuables. Ils visent trois objectifs, à savoir, les objectifs d'efficacité socio-économique qui correspondent aux attentes des citoyens (degré d'atteinte de l'objectif de l'action menée au vu du résultat constaté), les objectifs de qualité de service qui intéressent l'utilisateur et la mesure de sa satisfaction<sup>18</sup> et les objectifs d'efficience qui concernent les contribuables (rapport entre le résultat et les moyens). Ces indicateurs de performance, même s'ils ne sont pas généralisés, sont mis en place par les collectivités qui ont développé des démarches locales de performance<sup>19</sup>. On rappelle à ce titre, que le constat tiré de l'indicateur a pour vocation de permettre une correction éventuelle de l'action publique. À ce titre là, le pilotage embrasse potentiellement l'ensemble des politiques publiques menées par la collectivité. Il convient cependant d'être prudent quant à l'interprétation à donner à ces indicateurs, qui risquent de se limiter à un chiffre ou à un ratio déconnecté des effets réels de l'action publique concernée. Dans de nombreux cas, les indicateurs chiffrés produits ne permettent pas de s'assurer que l'objectif global de l'action publique a bien été atteint. À cet égard, ils traduisent souvent (mais pas systématiquement) la focalisation sur les seuls aspects quantitatifs et en particulier financiers, au risque de vider de sens l'action publique locale. C'est le cas en particulier des indicateurs d'efficience (rapport entre le résultat et les moyens)<sup>20</sup>.

## B. Des outils d'évaluation des politiques publiques

Toujours dans une approche gestionnaire, la logique de résultat tend à se concrétiser par l'évaluation des politiques publiques<sup>21</sup>. Celle-ci essaie d'appréhender le lien de causalité entre les objectifs initialement définis et les effets réels de l'action publique locale. Elle permet de déclencher la boucle de rétroaction sur les politiques publiques, ou à un niveau plus modeste, sur les programmes. Au vu de l'analyse des résultats obtenus, elle a pour vocation de suggérer une rétroaction sur les moyens qui leur sont alloués (voire plus rarement, sur les objectifs qui les structurent). Elle est traditionnellement multicritères (quantitatifs et qualitatifs) en faisant appel aux ressources de nombreuses sciences sociales et relève d'une vision pluriannuelle. Elle prend appui sur des outils permettant d'établir des diag-

nostics des dimensions économiques, sociales, environnementales et politiques du territoire. Elle a une approche à la fois plus complète et nuancée que l'analyse par les seuls indicateurs de performance dont le critère de jugement se résume souvent à un chiffre ou à un ratio. L'évaluation pousse le raisonnement jusqu'à l'analyse des effets et des impacts de la politique publique sur la population et le territoire. Il convient cependant de bien faire la part des choses. Si l'évaluation est certainement un bon outil de pilotage des politiques publiques, encore faut-il que les élus participent à sa conduite, s'en approprient les résultats et acceptent de les afficher et d'en tirer des conclusions éventuelles en termes de remise en cause de ce qui a été fait préalablement. À cet égard, il faut constater qu'elle connaît un développement encore limité, concentré sur les plus grosses collectivités.

Les expériences locales sont nombreuses. Les recommandations explicites ou implicites des évaluations peuvent conforter, peuvent proposer d'amender, voire d'arrêter la politique publique ou le programme évalué. On peut donner ici quelques exemples d'évaluations de programmes. L'évaluation de la politique d'hébergement touristique de la région Nord-Pas-de-Calais rattachée partiellement au contrat de plan État-Région 2000-2006 a émis des conclusions techniques qui ont motivé *in fine* la décision d'arrêter ce dispositif<sup>22</sup>. L'évaluation de la politique de soutien à la création et la transmission d'entreprises en région Limousin a abouti à des recommandations

18. À noter à ce titre, que s'agissant de ce type d'indicateurs, dans le cadre de l'application de la LOLF au niveau national, le député François CORNUT-GENTILLE insistait en 2010, dans un rapport, sur la nécessité de développer les indicateurs mesurant la qualité de service rendu à l'utilisateur. Ils étaient en effet peu utilisés (moins de 20 % des indicateurs).

19. Des auteurs estiment cependant que la plupart des collectivités locales ne coordonnent pas suffisamment la préparation budgétaire, et plus largement le cycle budgétaire, et les outils de pilotage comme les indicateurs de performance : Cf. Christophe RUPRICH ROBERT, « Une plateforme de dialogue budgétaire pour faciliter la maîtrise des dépenses locales : faire du budget un réel outil de pilotage et de régulation des dépenses locales » in *Revue gestion et finances publiques*, Mai 2012, pages 44 à 48.

20. Sur le développement des indicateurs d'efficience, Cf. J BITAIL et al. « Organismes publics et performance : définir et mesurer la performance pour mieux piloter l'action publique » in *Revue gestion et finances publiques* numéro 1, Janvier 2010, pages 39 à 46. À noter que la Cour des comptes a relevé que la part des indicateurs d'efficience, dans le cadre de la LOLF, est passée de 28 % en 2006 à 33 % en 2010. Cf. Cour des Comptes, *La mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) : un bilan pour de nouvelles perspectives* Novembre 2011, 236 pages, Voir page 186.

21. Sur l'évaluation des politiques publiques, cf. Bernard PERRET, *L'évaluation des politiques publiques*, Editions La Découverte, 2011 ; Danièle LAMARQUE *L'évaluation des politiques publiques locales*, Collection systèmes, LGDJ, 2004, 215 pages et AFIGESE, *Guide pratique de l'évaluation des politiques publiques*, septembre 2006, 67 pages ; Conseil régional Nord-Pas de Calais, *Le petit furet de l'évaluation : guide de l'évaluation en Nord-Pas de Calais*, 2<sup>e</sup> édition, 2008, 113 pages. Sur le lien performance et évaluation Cf. Sylvie TROSA, « Performance et évaluation » in *Revue gestion et finances publiques* numéro 8 et 9, septembre 2010, pages 590 et suivantes.

22. Cf. Conseil régional de Nord-Pas-de-Calais, *Pratique de l'évaluation au Conseil régional 2004-2006 Analyse de cinq évaluations* Septembre 2009, numéro 13, 72 pages.

techniques qui ont été reprises dans un nouveau dispositif d'intervention<sup>23</sup>. Enfin, dans le cadre du programme d'insertion et de retour à l'emploi du département des Hauts-de-Seine, l'évaluation de la mise en place à titre expérimental « d'espaces d'insertion » réalisée en 2008, a abouti à la reconduction et la généralisation de ce dispositif d'accompagnement<sup>24</sup>. Ces trois exemples, constituent plutôt une évaluation d'une fraction de politique publique, c'est-à-dire un programme, que celle relative à une politique publique à proprement parler. D'autres évaluations, plus rares, peuvent appréhender l'ensemble d'une politique publique, voire, étalées dans le temps, l'ensemble des politiques publiques d'une même collectivité territoriale<sup>25</sup>. Dans ce dernier cas de figure, la collectivité a pour ambition de mettre en œuvre un pilotage par rétroaction sur l'ensemble de son champ d'intervention.

Les différentes évaluations adoptent traditionnellement une vision largement qualitative destinée à conforter, corriger, voire faire disparaître des politiques publiques ou des programmes la structurant. Pour autant, par exemple dans le secteur culturel, il est souvent constaté « le regret de ne réussir à mettre en place qu'une évaluation principalement quantitative<sup>26</sup> ». De toute façon, le prisme financier peut de moins en moins être ignoré. L'utilisation des indicateurs de performance tels que décrits plus haut y participe. De ce point de vue, la tendance constatée à la focalisation sur l'efficacité (rapport entre le résultat et

les moyens) tend à pousser le décideur à mieux affecter (pour ne pas dire diminuer) les moyens financiers. Et c'est bien là qu'une évolution majeure semble se dessiner. La dimension financière tend de plus en plus à se développer au détriment des dimensions économique (au sens strict), politique et sociale. La financiarisation de l'évaluation<sup>27</sup> des politiques publiques est un des symptômes de cette évolution en émergence.

**En conclusion**, sous la pression de la lutte contre les déficits publics, une approche plutôt budgétaire, à court moyen terme, se développe au détriment d'une approche stratégique à long terme qui tendait à structurer les outils de management de l'action publique locale il y a encore une dizaine d'années. C'est l'évolution vers une logique budgétaire du management public local, à l'instar du management public national (au travers de la LOLF), qui semble pointer à l'horizon. Elle se traduit par la disparition progressive des outils de planification stratégique et corrélativement le développement des démarches locales de performances largement structurées par une logique budgétaire. Une spécificité du secteur public local tend ainsi à s'atténuer. L'accroissement de la contrainte budgétaire au travers de l'association des collectivités locales au redressement des finances publiques dans les années à venir, devrait accélérer cette tendance. S'agissant des outils de programmation, suivi et évaluation, on constate, depuis une dizaine d'années, une tendance parallèle caractérisée par un développement des indicateurs de résultats, essentiellement quantitatifs, et une tendance progressive à la financiarisation de l'évaluation des politiques publiques. Un nouvel équilibre marqué par une approche quantitative et financière tend à se développer au détriment de la dimension qualitative. Au total, des trois dimensions économique (et financière), sociale et politique, le volet financier de la première semble prendre progressivement l'ascendant sur les autres. Les outils ne créent pas le sens de l'action publique et de la politique au sens large du terme. Ce n'est certainement pas leur rôle, même si parfois des velléités technocratiques s'en accommoderaient. Mais ce sens de l'action publique n'est souvent pas suffisamment connecté aux outils. Il manque souvent à ces derniers une orientation politique ferme et des objectifs suffisamment clairs. Seuls ceux-ci permettraient sans doute de limiter le trop grand développement de la dimension financière. ■

23. Présentation de Pierre PAQUIET lors des assises de l'AFIGESE 2008.

24. Caroline BOURRET, « Evaluer pour évoluer : l'exemple de l'évaluation du dispositif expérimental d'aide à l'insertion du département des Hauts-de-Seine » in Fiche pratique financière 48-G, *La lettre du cadre territorial*, Janvier 2011.

25. La démarche du département de l'Essonne est intéressante. Cette collectivité a choisi d'évaluer sa politique jeunesse. Il s'agit là d'une politique très large, très transversale, qui concerne une tranche d'âge au titre de laquelle potentiellement les interventions en matière de culture, sport, enseignement, santé, mobilité, emploi... devront être évaluées. Seules quelques évaluations que l'on pourrait qualifier de programme ont été réalisées à ce jour. Mais la perspective de l'évaluation globale pourrait être à une échéance à moyen-long terme. Une autre démarche au titre du caractère exhaustif de l'évaluation peut être présentée. Il s'agit de celle de la Communauté d'agglomération de Grenoble Alpes Métropole qui a voté en 2009 une délibération arrêtant le principe de l'évaluation de l'ensemble des compétences de cet établissement public de coopération intercommunale. Chaque année, le Conseil communautaire vote un programme annuel d'évaluations à réaliser. Les questions transversales posées au titre des évaluations menées sont les suivantes : quelle est la plus-value de l'intervention intercommunale dans le champ considéré et quel est l'impact de la politique considérée sur les territoires voisins ? Certes l'ensemble des compétences ne sera évalué qu'au bout de plusieurs années. Mais cette démarche vise à passer en revue l'ensemble des interventions communautaires et à ce titre met bien en avant l'objectif de pilotage par rétroaction sur l'ensemble du champ d'intervention. Cf. Communauté d'agglomération Grenoble-Alpes métropole, *Évaluation des politiques publiques*, 17 pages, 2012.

26. Cf Christelle BLOUET, *L'agenda 21 de la culture en France, État des lieux et perspectives*, Cités et gouvernements locaux unis, 2008, 15 pages.

27. Selon l'expression de Marc LEROY in « Performance et évolution de l'action publique : une lecture sociologique de la LOLF » *Revue marocaine d'audit et de développement*, 2009, n°28, pages 113 à 136.



Aurélie DORT

Doctorante contractuelle, Chargée de mission d'enseignement au Centre d'Études Fiscales et Financières (EA 891, GDR 1177 de Droit Comparé) à l'Université Aix-Marseille

## L'équilibre financier de la Sécurité sociale et la contribution sociale généralisée, ou « à l'impossible nul n'est tenu »

L'augmentation du recours à l'impôt pour financer la Sécurité sociale conduit-elle à une remise en cause des principes de 1945 ?

La CSG n'a pas pour objet de combler le déficit de la Sécurité sociale même lorsqu'elle a été progressivement élargie et complexifiée. L'équilibre n'étant toujours pas atteint, le financement de la dette sociale doit désormais faire appel éventuellement à d'autres mécanismes, sans écarter la réduction des dépenses.

« Les révolutions les plus profondes et les plus durables ne sont pas toujours les plus spectaculaires<sup>1</sup>. »

Selon Pierre Laroque, fondateur de la sécurité sociale française, la révolution sociale tend avant tout à l'établissement d'une nouvelle structure des sociétés, de relations nouvelles entre les hommes. En cela, la mise en place d'un système de sécurité sociale innovant basé sur le système bismarckien et évoluant en conformité avec le système français constituait une révolution sociale.

Une telle révolution a eu son second souffle lors de l'augmentation du recours à l'impôt, soit avec la tendance à tendre vers une logique beveridgienne de solidarité puisque Beveridge prônait non seulement un recours à l'impôt mais pensait également que « les assurés doivent être responsables de l'équilibre financier du régime d'assurance sociale et qu'ils ne doivent pas

ressentir l'intervention de l'État comme une "bourse sans fond"<sup>2</sup>. »

Si selon certains auteurs, la distinction entre la logique assurantielle de la Sécurité sociale et celle de la solidarité, autrefois essentielle, « n'a plus guère de fondement<sup>3</sup> » à l'heure actuelle, elle a tout de même été à l'origine de nombreux débats<sup>4</sup>. En effet, si la Sécurité sociale française

1. LAROQUE (P), *Réflexions sur le problème social*, Paris, Les Éditions Sociales Françaises, 1953, p.7.
2. SEMEDO (G.), BENSAPTA (M.), GAUTIER (L.), *Économie des finances publiques*, Paris, Ellipses, 2e édition argumentée, Coll. Universités, 2010, p.349.
3. PHILIP (L.), *L'indispensable clarification du mode de financement de la sécurité sociale*, in *Politiques et management public*, vol. 20, n° 1, 2002. Reconfigurer l'action publique : big bang ou réforme ? Actes du onzième colloque international – Nice, jeudi 4 et vendredi 5 octobre 2001 – Tome 1, p.1.
4. NIZET (J.-Y.), *Contribution sociale généralisée : renouveau d'une taxation proportionnelle du revenu*, RFFP, 1995, n° 51, p. 97.

réalise « une synthèse pragmatique et assez équilibrée<sup>5</sup> » entre ces deux logiques, la question de l'équilibre financier, via l'intervention étatique ou non, reste pertinente et d'actualité même si elle n'est pas neuve<sup>6</sup>.

En 1967, certains auteurs affirmaient que « depuis vingt ans, l'équilibre financier du régime général a été maintenu par des procédés empiriques, sans que soient remis en cause les principes essentiels du plan de 1945<sup>7</sup> ». Dans la mesure où pour certains « l'avenir du financement de la protection sociale passe par une identité clairement affirmée de la spécificité de ce financement, c'est-à-dire par un renforcement des cotisations par rapport à l'impôt<sup>8</sup> », on peut alors se demander si l'augmentation du recours à l'impôt n'a pas remis en cause les principes essentiels du plan de 1945. On constate d'ailleurs ces dernières années que bien que les cotisations assises sur la masse salariale représentent encore la principale ressource des régimes, la part des autres recettes croît rapidement. Dans la mesure où les simples cotisations sociales ne permettent plus la couverture des dépenses sociales, le recours à l'impôt est alors apparu comme nécessaire.

Le basculement majeur dans le financement de la protection sociale a eu lieu principalement lors de la mise en place de la contribution sociale généralisée (CSG) puisque « l'objet de ce prélèvement n'était pas d'ajouter un prélèvement aux autres prélèvements obligatoires mais d'entamer un processus de fiscalisation progressive de la protection sociale en remplaçant une réduction des cotisations sociales par la CSG, impôt dont le produit est affecté aux différentes branches de la sécurité sociale<sup>9</sup> ». Il s'agit selon certains de la seule « réforme importante des finances

publiques des dernières années<sup>10</sup> ».

La contribution sociale généralisée a été mise en place par la loi n° 90-1168 du 29 décembre 1990<sup>11</sup> « pour diversifier les sources de financement de la Sécurité sociale<sup>12</sup> ». Initialement neutre, elle avait pour but de « changer l'assiette du financement social<sup>13</sup> ».

La création de la CSG répondait en effet à une « certaine exigence de "justice sociale" » dans la mesure où cette dernière a entraîné un « transfert de charges des bas revenus salariés au détriment des ménages les plus aisés, salariés et détenteurs de revenus de capitaux<sup>14</sup> ».

Certains vont même jusqu'à qualifier ce prélèvement d'« étrange impôt que cette contribution dont l'illusoire singulier recouvre en réalité trois contributions distinctes obéissant à des règles très différentes, empruntant les unes aux cotisations sociales, les autres à l'impôt<sup>15</sup> ».

Antérieurement à la création de la CSG, l'équilibre financier était réalisé « par un ajustement progressif des ressources aux besoins<sup>16</sup> ». Le déficit actuel de la Sécurité sociale traduit le manque de cohérence de cet ajustement même si « en remplaçant une partie des cotisations sociales et en élargissant les ressources de la sécurité sociale à des assiettes autres que celle des revenus d'activité en cohérence avec la part grandissante des prestations non contributives servies par les différents régimes, [la CSG] a ainsi constitué une modification substantielle des principes de financement de la sécurité sociale<sup>17</sup> ».

Il convient cependant de garder à l'esprit que « la structure du financement de la Sécurité sociale vaut beaucoup mieux que sa réputation<sup>18</sup> ». Il s'agit d'un des atouts de notre protection sociale. Toutefois « si la santé n'a pas de prix, elle a néanmoins un coût que les pouvoirs publics ont tenté de réguler<sup>19</sup> ».

Si Pierre Laroque exprimait en 1953 que « l'aspiration à la sécurité sociale n'est qu'un aspect de l'aspiration des hommes à la sécurité en général<sup>20</sup> », cette affirmation demeure réaliste et pertinente étant donné la conjoncture économique et sociale actuelle.

La notion d'équilibre financier a notamment été renforcée dans son aspect communautaire avec l'adoption par la France du Traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance qui réaffirme les critères de convergence établis par le Traité de Maastricht en 1992 et pose dans son article 3 un nouveau critère : celui du déficit structurel inférieur à 0,5% du PIB. Le déficit structurel devant

5. PHILIP (L.), *op.cit.* p.1.

6. NIZET (J.-Y.), *op.cit.*, p. 97.

7. PAVARD (F.), *L'équilibre financier de la Sécurité sociale*, *Revue économique*, 1967, Volume 18, n°2, p.228.

8. LIBAULT (D.), *Le financement de la sécurité sociale après la contribution sociale généralisée*, *Droit social*, 1992, p.116.

9. GEFFROY (J.-B.), *Aux risques d'une révolution fiscale: la fusion entre la CSG et l'impôt sur le revenu*, *RFFP*, 01 avril 2012, n° 118, p.112.

10. LIBAULT (D.), *op.cit.*, p.110.

11. JORF n° 303 du 30 décembre 1990, p.16367.

12. BIENVENU (J.-J.), LAMBERT (T.), *Droit fiscal*, Paris, Presses universitaires de France, 4<sup>e</sup> édition, 2010, p.3450.

13. DAMAREY (S.), *Finances publiques*, Paris, Lextenso Editions, Coll. Manuels, 2<sup>e</sup> édition, 2008, p.143.

14. PELLET (R.), *Les finances sociales : économie, droit et politique*, Paris, LGDJ, Coll. Systèmes - Finances publiques, 2001, p. 49.

15. NIZET (J.-Y.), *op.cit.* p. 97.

16. PAVARD (F.), *op.cit.*, p.216.

17. Cour des comptes, *La Sécurité sociale*, *La documentation française*, septembre 2013, p.115.

18. LIBAULT (D.), *op.cit.*, p.118.

19. RODRIGUEZ (M.), *Le service public et la loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001 - Contributions de la réforme des finances publiques à la modernisation de l'État*, Aix-en-Provence, PUAM, 2013, p.262.

20. LAROQUE (P.), *Réflexions sur le problème social*, Paris, Les Editions Sociales Françaises, 1953, p.51.

alors être entendu selon cet article comme le « *solde structurel annuel des administrations publiques* », soit « *le solde annuel corrigé des variations conjoncturelles, déduction faite des mesures ponctuelles et temporaires* ». Cette « règle d'or » se répercute alors sur la Sécurité sociale, et donc sur son équilibre financier, dans la mesure où les administrations de sécurité sociale sont des administrations publiques chargées de la gestion d'une mission de service public, la sécurité sociale. Il devient alors nécessaire de tendre à réduire notre dette sociale qui n'a eu de cesse d'augmenter depuis les années 2000 au point d'être qualifiée comme étant une « *profonde anomalie* » par Didier Migaud dans

son discours lors de l'audience solennelle de rentrée du 9 janvier 2014.

S'il est indéniable que la CSG a su apporter des ressources supplémentaires à la Sécurité sociale par le biais d'un nouveau mode de financement, il est tout autant manifeste qu'un tel prélèvement s'est avéré être insuffisant pour combler les déficits accumulés par notre système de protection sociale. Certes la CSG a eu un impact non négligeable sur le financement de la Sécurité sociale mais sa création n'en reste pas moins antérieure à l'exigence constitutionnelle de l'équilibre financier de la Sécurité sociale (1) et insuffisante pour atteindre cet équilibre dans son sens strict (2).

## 1 La CSG, une création antérieure à l'exigence de valeur constitutionnelle de l'équilibre financier de la Sécurité sociale

La CSG n'a jamais eu pour objectif de combler le déficit de la Sécurité sociale, initialement neutre et synonyme de modernisation du financement de la protection sociale (A), elle a été par la suite élargie et complexifiée afin de tendre vers un équilibre financier par branche (B).

### A. Une contribution initialement neutre, synonyme de modernisation du financement de la protection sociale

La CSG, en tant qu'imposition de nature fiscale « à la structure complexe<sup>21</sup> », frappait initialement à un taux proportionnel les revenus d'activité, les revenus de remplacement et les revenus du patrimoine. Elle représente à la fois le phénomène d'élargissement de l'assiette des prélèvements fiscaux et ce qui est communément appelé la fiscalisation des ressources de la Sécurité sociale. Si la CSG finançait la part de solidarité vieillesse, la branche famille et la branche maladie puisqu'elle a notamment « permis de mettre en œuvre la couverture maladie universelle<sup>22</sup> », elle est actuellement « composée de quatre impôts juridiquement distincts portant sur quatre assiettes différentes : les revenus d'activité et de remplacement, les revenus du patrimoine, les revenus de placement et les gains et mises de jeux<sup>23</sup> ». Son produit est maintenant affecté au fonds de solidarité vieillesse, aux autres régimes de base d'assurance maladie, à la caisse d'amortissement de la dette sociale et à la caisse nationale de solidarité pour l'autonomie.

La CSG, en plus d'être un nouveau mode de financement, avait la particularité lors de sa création

d'être initialement neutre. En effet, le produit de la CSG ayant été estimé pour la première année à 36 milliards, il a été décidé de baisser les cotisations dues au titre des prestations familiales par les employeurs et les indépendants à 5,4 % du salaire non plafonné, alors que ces dernières étaient initialement fixées à 7 %. Si la CSG est au départ entièrement affectée aux prestations familiales, ce 1.6 point abaissé est transféré au financement de l'assurance vieillesse et s'ajoute au taux de la cotisation plafonnée due par les employeurs. On assiste également à la suppression du prélèvement de 0,4 % sur l'ensemble du revenu imposable, à l'allègement de 1.05 point de leur cotisation plafonnée d'assurance-vieillesse et à une remise de 42 francs par mois sur le montant de cette cotisation. « Ces transferts de charge correspondent précisément à l'un des objectifs recherchés par les pouvoirs publics lors de l'élaboration de cette nouvelle source de financement de la protection sociale<sup>24</sup> ».

Il est donc tout à fait « normal » que la CSG n'ait pas permis de résoudre les problèmes de financement de la Sécurité sociale dans la mesure où « ses auteurs ne l'ont pas destinée à cette fin<sup>25</sup> ».

21. GUINCHARD (S.), DEBARD (T.) (sous la direction de.), *Lexique des termes juridiques*, Paris, Dalloz, 18e édition, 2011, p. 220.

22. DOUAT (E.) et BADIN (X.), *Finances publiques*, Paris, Presses universitaires de France, 3e éd., 2006, p.397.

23. Cour des comptes, La Sécurité sociale, *La documentation française*, septembre 2013, p.115.

24. EUZEBY (A.), *La contribution sociale généralisée (CSG) : justifications et perspectives*, *Droit social*, 1991, n°7-8, p.646.

25. LIBAULT (D.), *op.cit.*, p.108.

Si la question de l'équilibre financier s'est posée suite à sa création, cela a été de courte durée puisqu'il a été très vite admis que « *la CSG ne servira pas à résorber le déficit de la Sécurité sociale, elle permettra de diminuer les cotisations, et principalement celles des bas salaires*<sup>26</sup> ». En revanche la question de sa nature juridique et de son rattachement aux prélèvements sociaux ou fiscaux, a quant à elle fait couler beaucoup d'encre dans la mesure où les juridictions elles-mêmes ont mis plus de vingt années à se mettre d'accord. C'est seulement en 2012 suite à un arrêt rendu par la Cour de cassation<sup>27</sup> que son « *statut juridique dual* » fut précisé<sup>28</sup>.

Si certains n'hésitent pas à qualifier la CSG de « *"super" cotisation*<sup>29</sup> », elle n'en demeure pas moins une imposition de toutes natures. En effet, suite à sa création, elle a été qualifiée ainsi « *par voie d'affirmation dénuée de toute précision notamment sur son rattachement éventuel à la qualification de taxe fiscale*<sup>30</sup> » par le Conseil constitutionnel dans sa décision du 28 décembre 1990<sup>31</sup>. Une telle solution retenue par le Conseil n'avait rien de surprenant puisqu'elle s'inscrit « *dans le prolongement d'une véritable politique jurisprudentielle élaborée depuis plus de vingt ans et qui s'est efforcée d'opérer une remise en ordre du régime des divers prélèvements obligatoires*<sup>32</sup> ».

Le critère retenu par le Conseil afin de fonder une telle décision est celui de l'absence de contrepartie au versement de l'impôt. Dans la mesure où la CSG n'a pas vocation à ouvrir de droits aux prestations et avantages servis par les régimes de Sécurité sociale, elle ne pouvait être rattachée à la catégorie des cotisations sociales.

Pendant une telle solution n'a pas été retenue par la Cour de justice des communautés européennes puisque cette dernière affirme que la CSG et la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) entrent dans le champ

d'application du règlement CEE n° 1408/71 et doivent être calculées sur l'ensemble des revenus perçus, sous réserve d'application des conventions fiscales contre les doubles impositions<sup>33</sup>. Par conséquent, « *l'assujettissement des travailleurs frontaliers au paiement de la CSG et de la CRDS est contraire à la coordination des systèmes nationaux de Sécurité sociale et au principe d'égalité de traitement*<sup>34</sup> ».

Ces deux solutions opposées ont été reprises par les juridictions internes puisque le Conseil d'État s'est aligné sur celle retenue par le Conseil constitutionnel<sup>35</sup> tandis que la Cour de cassation a suivi la CJCE<sup>36</sup>. C'est seulement depuis le 31 mai 2012 que la Cour de cassation a reconnu et affirmé « *la "double nature" de la CSG, "imposition de toute nature" au sens de l'article 34 de la Constitution et contribution sociale au sens du droit européen*<sup>37</sup> ».

Les conséquences d'une telle qualification sont nombreuses puisque recourir à l'impôt pour financer la protection sociale revient à modifier l'esprit dans lequel la Sécurité sociale a été créée. De plus, si l'élargissement de la compétence du législateur en la matière reste positive, elle rend « *plus difficile la distinction entre prélèvement fiscal et prélèvement social*<sup>38</sup> », même si « *quoi qu'il en soit, ce deuxième impôt sur le revenu constituait un instrument de modernisation du financement de la sécurité sociale mis à la disposition des gouvernements suivants*<sup>39</sup> ».

Toutefois si le souhait de départ était d'effectuer une opération blanche en instaurant la CSG, ce n'est pas le cas des élargissements postérieurs à sa mise en place qui n'avaient que pour seul but l'accroissement des ressources de la Sécurité sociale.

## B. Une contribution élargie et complexifiée, instrument d'une imposition élargie des revenus visant un équilibre financier par branche

La CSG a su s'adapter au besoin croissant de financement de la Sécurité sociale même si cela demeure insuffisant pour atteindre l'équilibre financier de cette dernière puisque les déficits perdurent. Cette adaptation se traduit notamment par les différentes augmentations successives de son taux puisque s'il était à l'origine fixé à 1,1 %, il est maintenant porté à 7,5 %.

Parallèlement, son assiette a été également élargie puisqu'elle englobe environ 90 % des revenus des ménages. La CSG est devenue le premier impôt direct sur les ménages ainsi qu'une « *nouvelle source de complexité* »<sup>40</sup> suite au fait qu'elle est devenue en partie déductible de l'impôt sur le revenu.

26. LIBAULT (D.), *op.cit.*, p.109.

27. Cass. soc. n° 11-10762 du 31 mai 2012.

28. Cour des comptes, La Sécurité sociale, La documentation française, septembre 2013, p.116.

29. LIBAULT (D.), *op.cit.*, p.117.

30. BIENVENU (J.-J.), LAMBERT (T.), *op.cit.*, p.30.

31. Cons. Const., Décision n° 90-285 DC du 28 décembre 1990, *Loi de finances pour 1991*, Journal officiel du 30 décembre 1990, p.16609, Recueil, p. 95.

32. PHILIP (L.), *La CSG et la notion d'impôt*, Droit fiscal, 1991, n° 14, p.612.

33. CJCE, 15 février 2000, aff. 169/9, *RJF*, 2000, 3, comm. 436.

34. CJCE Plén. 15 fév. 2000, aff. C-34/98, *BDCF*, 2000, 3, 41, concl. La Pergola.

35. CE, 7 janvier 2004, Mme Martin, *D.* 2004, p.1556, note X. Prétot.

36. Cass. soc., 5 avril 2001, Sté Ideal Fiber, *D.* 2001, p.1672.

37. Cour des comptes, *op.cit.*, p.116.

38. PHILIP (L.), *op.cit.*, p.615.

39. DUPEYROUX (J.J.), BORGETTO (M.) et LAFORE (R.), *Droit de la sécurité sociale*, Paris, Dalloz, Coll. Précis, 17<sup>e</sup> édition, 2011, p. 272.

40. ALLEGRE (G.), STERDYNIAC (H.), CORNILLEAU (G.), *Vers la fusion de l'impôt sur le revenu et de la CSG ?*, *Revue de l'OFCE*, 2007/2, n° 101, p. 270.

Les principales évolutions de la CSG (1991-2013)<sup>41</sup>

Date	Mesure	Nature	Bénéficiaire	Taux	Déducti- bilité	Taux cumulé
1991	Création de la CSG - revenus d'activité - revenus de remplacement - revenus du capital	Substitution	Branche famille	1,1 %	Non	1,1 %
		Augmentation		1,1 %	Non	1,1 %
		Augmentation		1,1 %	Non	1,1 %
1993	Hausse nette de la CSG	Augmentation	FSV	1,3 %	Non	2,4 %
1997	Création de la CSG maladie - revenus d'activité - revenus de remplacement <sup>130</sup> - revenus du capital Création de la CSG jeux Élargissement de l'assiette	Substitution	Branche maladie	1 %	Oui	3,4 %
		Augmentation	Branche maladie	1 %	Oui	3,4 %
		Augmentation	Branche maladie	1 %	Oui	3,4 %
		Augmentation	Tous	3,4 %	Non	3,4 %
		Augmentation	Tous Branche famille <sup>131</sup>			
1998	Hausse de la CSG maladie - revenus d'activité - revenus de remplacement <sup>132</sup> - revenus du capital - mises et gains de jeux	Substitution	Branche maladie	4,1 %	Oui	7,5 %
		Substitution	Branche maladie	2,8 %	Oui	6,2 %
		Augmentation	Branche maladie	4,1 %	Oui	7,5 %
		Augmentation	Branche maladie	4,1 %	Non	7,5 % <sup>133</sup>
2005	Hausse de la CSG - Baisse de l'abattement pour frais sur les revenus d'activité et allocations chômage - pensions de retraite - revenus du capital - mises et gains de jeux	Augmentation	Tous	0,15 %	Partielle	Taux facial inchangé
		Augmentation	Branche maladie	0,4 %	Oui	6,6 %
		Augmentation	Branche maladie	0,7 %	Oui (non à partir de 2013)	8,2 %
		Augmentation	Branche maladie	2 %	Non	9,5 %
2006/ 2013	Élargissements de l'assiette sur les revenus du capital	Augmentation	Tous			
2012	Baisse de l'abattement pour frais pour les revenus d'activité et allocations chômage	Augmentation	Tous	0,09 %	Partielle	Taux facial inchangé

Nota : ce tableau présente l'affectation des parts de CSG au moment de leur création et ne préjuge pas de la modification ultérieure de cette affectation.  
Source : Cour des comptes.

Depuis sa création, la CSG n'a de cesse de s'élargir et de se complexifier. Cette imposition est maintenant affectée à l'assurance maladie, au fonds de solidarité vieillesse, à la politique familiale ainsi qu'au financement des dépenses des organismes sociaux<sup>42</sup>.

Même si « *quelles que soient ses imperfections, l'assiette de la CSG a l'immense mérite d'exister et d'être relativement bien acceptée, comme le montre son développement très rapide depuis 1990*<sup>43</sup> ».

Alors que lors de sa création la CSG était neutre, il n'en est plus rien actuellement. Son taux ayant augmenté au fil des années, la CSG est maintenant un « *apport majeur*<sup>44</sup> » dans le financement de la Sécurité sociale.

41. Cour des comptes, La Sécurité sociale, *La documentation française*, septembre 2013, p. 120.  
42. DAMAREY (S.), *Finances publiques*, Paris, Lextenso Éditions, Coll. Manuels, 2<sup>e</sup> édition, 2008, pp. 144.  
43. LANDAIS (C.), PIKETTY (T.), SAEZ (E.), *Pour une révolution fiscale. Un impôt sur le revenu pour le XXI<sup>e</sup> siècle*, Éditions du Seuil et La République des Idées, 2011, p. 73.  
44. Cour des comptes, *op.cit.*, p. 116.  
45. Cour des comptes, *op.cit.*, p. 128.

L'évolution des taux d'imposition sur les composantes de la CSG<sup>45</sup>

	CSG sur les revenus				
	d'activité	de remplacement		de patrimoine et de placement	des jeux
		taux normal	taux réduit		
Février 1991	1,1	1,1	-	1,1	-
Juillet 1993	2,4	2,4	-	2,4	-
Janvier 1997	3,4	3,4	1	3,4	3,4
Janvier 1998	7,5	6,2	3,8	7,5	7,5
Janvier 2005	7,5	6,2 / 6,6*	3,8	8,2	9,5 / 12
Mai 2010	7,5	6,2 / 6,6*	3,8	8,2	9,5 / 12 / 6,9**

\*6,2 % sur les allocations ce chômage et les IJ, 6,6 % sur les pensions de retraite et d'invalidité.  
\*\* 6,9 % pour les jeux exploités de la France des Jeux. 9,5 % ou 12 % pour les casinos.  
Source : commission des comptes de la sécurité sociale, juin 2009 - inchangés depuis.

Si l'exigence constitutionnelle d'équilibre<sup>46</sup> n'existait pas au moment de la création de la CSG, c'est actuellement le cas et ceci depuis 1997<sup>47</sup> même si cette notion d'équilibre financier n'a eu de cesse d'être « *disqualifiée par des années de contradiction flagrante avec les déficits enregistrés de fait*<sup>48</sup> ». Il convient également de souligner que « *l'invention de la CADES, chargée de reprendre des déficits croissants, n'a d'ailleurs pas modifié cet état de fait*<sup>49</sup> ».

La notion d'équilibre financier de la Sécurité sociale a connu diverses évolutions et formulations même si celle que l'on peut retenir est celle introduite par la réforme de 1994<sup>50</sup> et donnée par l'article 200-2 du Code de la Sécurité sociale, selon lequel « *l'équilibre financier de chaque branche est assuré par la caisse chargée de la gérer* » puisque c'est dans ce cadre des quatre branches prestataire du régime général que ce principe devait être réalisé.

C'est donc aux caisses nationales que revient le « *soin de maintenir ou rétablir l'équilibre financier de chaque branche*<sup>51</sup> ».

Si cette notion d'équilibre financier n'est pas clairement définie, il en est de même pour les conditions générales de sa réalisation<sup>52</sup>. Ce principe d'équilibre en finances sociales repose en effet sur « *des dispositions faiblement normatives*<sup>53</sup> » même s'il impose tout de même que dans l'hypothèse où la promulgation d'une loi conduirait à d'éventuels déséquilibres, « *il appartiendrait à une loi de financement de la sécurité sociale ultérieure de prendre en compte les incidences sur les conditions générales de l'équilibre financier de la sécurité sociale*<sup>54</sup> ».

Certains auteurs considèrent que « *ce qui est un principe pour le droit budgétaire de l'État est un objectif pour le droit du financement de la Sécurité sociale*<sup>55</sup> ». L'article LO 111-3 du code de la sécurité sociale prévoit notamment que la loi de financement de la sécurité sociale « *détermine, pour l'année à venir, de manière sincère, les conditions générales de l'équilibre financier de la sécurité sociale compte tenu notamment des conditions économiques générales et de leur évolution prévisible*<sup>56</sup> ».

Si les déficits perdurent malgré les dispositions prises afin de respecter l'équilibre budgétaire, il convient de préciser que « *la responsabilité de déterminer l'équilibre financier des régimes de sécurité sociale n'a jamais appartenu aux partenaires sociaux* » dans la mesure où ces derniers suite aux ordonnances de 1945 devaient uniquement adopter le budget de la gestion administrative des caisses. Par conséquent, « *la responsabilité de fixer l'équilibre financier des différents risques (maladie, vieillesse, famille, accidents du travail et maladies professionnelles) en déterminant le niveau des recettes et des dépenses, n'a jamais appartenu qu'à l'État*<sup>57</sup> ». Certains auteurs avancent que l'équilibre des comptes pourrait s'obtenir par un principe d'autonomie, principe qui aurait alors exigé « *qu'on rende les gestionnaires de la sécurité sociale pleinement responsables de ce résultat, en leur transférant éventuellement certains pouvoirs sur les recettes et les dépenses*<sup>58</sup> » sauf qu'une telle solution n'a pas été retenue<sup>59</sup>.

Si l'équilibre financier est apprécié au niveau des branches, cette notion n'en demeure pas moins présente dans l'article 34 de la Constitution qui énonce que « *les lois de financement de la sécurité sociale déterminent les conditions générales de son équilibre financier et, compte tenu de leurs prévisions de recettes, fixent ses objectifs et ses dépenses, dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique* ».

Cet article énonce également la compétence du législateur dans la détermination des « *principes fondamentaux de la Sécurité sociale* ». La détermination des taux des cotisations sociales revient quant à elle au pouvoir réglementaire en vertu de l'article 37 de la Constitution. C'est pourquoi le Gouvernement est « *devenu le véritable responsable de l'équilibre financier des régimes de sécurité sociale*<sup>60</sup> ».

Comme énoncé précédemment, conformément aux dispositions de l'article 34 de la Constitution, le législateur doit se prononcer uniquement sur « *les conditions générales de l'équilibre financier de la Sécurité sociale* » et non directement sur cet

46. JUSSIAUME (A.), Fasc. 1464, Droit constitutionnel fiscal, *JurisClasseur Administratif*, 2013, p. 343.

47. Cons. Const., décision n°97-393 DC du 18 décembre 1997, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 1998*, Journal officiel du 23 décembre 1997, p. 18649, Recueil, p. 320.

48. RABATE (L.), *L'équilibre financier de la Sécurité sociale*, RFFP, 2012, n°117, p.113.

49. RABATE (L.), *op.cit.*, p.115.

50. Article 1<sup>er</sup> de la loi n°94-637 du 25 juillet 1994 relative à la sécurité sociale, JORF n°172 du 27 juillet 1994, p.10815.

51. PELLET (R.), *Régimes, branches et fonds de la sécurité sociale : essai de définition juridique et financière*, RDSS, 1999, p.19.

52. PELLET (R.), (mise à jour par A.-C. DUFOUR), Fasc. 204 : Généralités – Les lois de financement de la sécurité sociale, *JurisClasseur Protection sociale Traité*, 2013, p.42.

53. OLIVA (E.), *Le jeu constitutionnel et l'équilibre des finances publiques*, Rapport France, AJC, n° XXVIII, 2012, p. 297.

54. Cons. Const. décision n°2000-437 DC, du 19 décembre 2000, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2001*, Journal officiel du 24 décembre 2000, p. 20576, Recueil, p. 190.

55. DOUAT (E.) et BADIN (X.), *Finances publiques*, 3<sup>e</sup> éd., PUF, Paris, 2006, p.364.

56. Observations du Gouvernement sur la loi de financement de la sécurité sociale pour 2014, JORF n°0298 du 24 décembre 2013, p. 21087, texte n°7.

57. PELLET (R.), (mise à jour par A.-C. DUFOUR), *op.cit.*, p.3.

58. HERTZOG (R.), *L'avenir du pouvoir financier du Parlement : Miroir des ombres ou garant de l'équilibre du « gouvernement général »*, in *L'exercice du pouvoir financier du Parlement* (direction L. Philip), Economica, PUAM, 1996, p.143.

59. Cela aurait remis en cause les fondements même de la Sécurité sociale telle qu'elle a créée et pensée en 1945.

60. PELLET (R.), (mise à jour par A.-C. DUFOUR), *op.cit.*, p.4.

équilibre. Une telle interprétation a d'ailleurs été reprise par le Conseil constitutionnel dans la décision n°96-379 DC lorsqu'il affirme que « *considérant que le premier alinéa du III de l'article L.O. 111-3 limite le contenu des lois de financement aux dispositions qui, soit améliorent le contrôle du Parlement sur l'application de ces lois, soit affectent directement l'équilibre financier des régimes obligatoires de base; que cette dernière condition implique que les dispositions en cause concernent, selon les termes de la Constitution, "les conditions générales de l'équilibre financier" de la sécurité sociale*<sup>61</sup> ».

Si le code de la Sécurité sociale pose l'existence d'un équilibre par branche, tel n'est pas le cas du Conseil constitutionnel ou du moins pas en tant qu'objectif des lois de financement de la sécurité sociale. « *Il n'y a pas consécration du principe selon lequel l'équilibre financier de la Sécurité sociale des régimes de base obligatoires de la Sécurité sociale est fondé sur la somme des équilibres de chacune des branches sans que le déséquilibre de l'une d'elles puisse donc être compensé par l'excédent d'une autre*<sup>62</sup> ».

Le Conseil constitutionnel apprécie également la notion d'équilibre financier de la Sécurité sociale en lien avec le principe de sincérité puisqu'il « *est également le juge de la sincérité de l'ensemble du texte : la suspicion, si elle est retenue par le Conseil ne permet pas de faire l'économie d'une appréciation du réalisme de l'équilibre budgétaire*<sup>63</sup> ». Il a d'ailleurs réaffirmé sa position dans la décision n°2005-519 DC du 29 juillet 2005 puisque « *s'agissant des conditions générales de l'équilibre financier de la sécurité sociale pour l'année en cours et l'année à venir, la sincérité se caractérise par l'absence d'intention de fausser les grandes lignes de cet équilibre; que, s'agissant de la partie de la loi de financement de l'année relative au dernier exercice clos, la sincérité s'entend comme imposant l'exactitude des comptes*<sup>64</sup> ».

Les évolutions de la CSG ont donc dû par la suite se faire tout en respectant cette exigence constitutionnelle que constitue l'équilibre financier de la Sécurité sociale même si la CSG n'en demeure pas moins insuffisante en termes de rendement pour atteindre cet équilibre puisque la Sécurité sociale demeure déficitaire malgré les efforts mis en place.

## 2 La CSG, une contribution insuffisante pour atteindre l'équilibre financier de la Sécurité sociale

Malgré une augmentation croissante du recours à l'impôt et un élargissement de la CSG, l'équilibre financier de la Sécurité sociale n'a toujours pas été atteint (A) et ceci malgré le renforcement du financement de la dette sociale (B).

### A. Un équilibre financier non strictement réalisé malgré une augmentation croissante du recours à l'impôt

Même si le Gouvernement a « *perdu une partie du bénéfice de cette réforme pour ne pas avoir traité, par la CSG, le problème financier de la Sécurité sociale*<sup>65</sup> », il n'en demeure pas moins que depuis la mise en place de la CSG, on assiste à « *un recours accru à l'impôt pour assurer l'équilibre financier de la sécurité sociale*<sup>66</sup> », équilibre financier de la Sécurité sociale qui exige d'ailleurs « *une gestion des recettes rigoureuses, c'est-à-dire qui ne fluctue pas au gré de diverses politiques étrangères à la protection sociale*<sup>67</sup> ».

Le Conseil constitutionnel a rappelé que « *l'exigence constitutionnelle qui s'attache à l'équilibre financier de la sécurité sociale n'impose pas que*

*cet équilibre soit strictement réalisé pour chaque branche et pour chaque régime au cours de chaque exercice*<sup>68</sup> ».

Par conséquent, les lois de financement de la sécurité sociale peuvent ne présenter « *aucun solde financier qui permettrait d'apprécier le niveau d'équilibre de l'assurance maladie*<sup>69</sup> ».

61. Cons. Const., Décision n°96-379 DC du 16 juillet 1996, *Loi organique relative aux lois de financement de la sécurité sociale*, Journal officiel du 23 juillet 1996, p. 11107, Recueil, p. 95.

62. PELLET (R.), *Le Conseil constitutionnel et l'équilibre financier de la Sécurité sociale*, Droit social, 1999, p.27.

63. CAMBY (J.-P.), *La jurisprudence constitutionnelle en matière de sincérité de la présentation budgétaire in L'exercice du pouvoir financier du Parlement*, journée d'études du 22 mars 1996 sous la direction de Loïc Philip, Presses universitaires d'Aix-Marseille, Collection droit public positif, Economica, octobre 1996, p.26.

64. Cons. Const. Décision n°2005-519 DC du 29 juillet 2005, *Loi organique relatives aux lois de financement de la sécurité sociale*, Journal officiel du 3 août 2005, p. 12661, Recueil, p. 129.

65. LIBAULT (D.), *Le financement de la sécurité sociale après la contribution sociale généralisée*, Droit social, 1992, p.110.

66. BORGETTO (M.), Fasc. 218-10 : Aide et action sociales – Définition, principes, orientation, 2011.

67. LIBAULT (D.), *Le financement de la sécurité sociale après la contribution sociale généralisée*, Droit social, 1992, p.115.

68. Cons. Const. Décision n°2001-453 DC du 18 décembre 2001, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2002*, Journal officiel du 26 décembre 2001, p. 20582, Recueil, p. 164.

69. PELLET (R.), *L'équilibre financier de l'assurance maladie après la loi du 13 août 2004*, Droit social, 2004, p.987.

L'affectation de la CSG<sup>70</sup>

En points, au 01/01/2013	Assurance maladie	CNAF	FSV ***	CNSA ***	CADES	TOTAL ****
Revenus d'activité et préretraites	5,29	0,8	0,83	0,1	0,48	7,5
Autres revenus d'activité (exclus de l'abattement pour frais)	5,25	0,82	0,85	0,1	0,48	7,5
Pensions de retraite et d'invalidité*	4,35	0,82	0,85	0,1	0,48	6,6
Allocations de chômage et indemnités journalières*	3,95	0,82	0,85	0,1	0,48	6,2
Taux réduit pour les revenus de remplacement**	3,8	-	-	-	-	3,8
Revenus du capital	5,95	0,82	0,85	0,1	0,48	8,2

\*Redevables imposables à l'IR  
 \*\* Redevables imposables à l'IR mais non imposables à la TH  
 \*\*\* hors transfert ponctuel de 0,036 point pratiqué pour 2013 entre FSV et CNSA  
 \*\*\*\* hors produit des mises et gains de jeux

Source : Données commission des comptes de la sécurité sociale.

L'augmentation du recours à l'impôt dans le financement de la Sécurité sociale s'est traduite par la création d'impôts et taxes affectés à la Sécurité sociale, mais aussi par le biais d'affectations à la Sécurité sociale d'impositions existantes. Si le principe de non affectation trouve matière à s'appliquer concernant le budget de l'État en tant qu' « un des principes de bases du droit budgétaire<sup>71</sup> », tel n'est pas le cas des ressources de la Sécurité sociale.

L'article L253-1 du Code de la sécurité sociale dispose en effet que « Les ressources recouvrées en exécution du présent code ne peuvent être affectées à une institution autre que celle au titre de laquelle elles sont perçues ». Par ailleurs, ce sont justement « ces affectations distinctes qui permettent de présenter un équilibre financier par branche au sein des différents régimes<sup>72</sup> ». Une telle affectation à la Sécurité sociale est également prévue par l'article 1<sup>er</sup> de chaque loi de finances initiales « qui autorise la perception des impositions de toutes natures y compris celles qui sont affectées à la sécurité sociale<sup>73</sup> ».

Si certains auteurs ont affirmé que la CSG puisse un jour ne plus être affectée<sup>74</sup>, tel n'est pas encore le cas puisque la CSG est actuellement affectée comme nous l'avons précédemment énoncé au financement des dépenses des organismes sociaux, à l'assurance maladie, à la politique familiale et au fonds de solidarité vieillesse<sup>75</sup>.

Une telle affectation a d'ailleurs été autorisée par le Conseil constitutionnel puisqu' « aucune règle ni aucun principe de valeur constitutionnelle n'interdit d'affecter le produit d'une imposition à un établissement public industriel ou commercial<sup>76</sup> ». Le Conseil constitutionnel énonce même « qu'aucun principe fondamental reconnu par les lois de la République n'interdit que le produit d'une imposition soit attribué à un établissement public ou à une personne privée chargée d'une mission de service public<sup>77</sup> ».

Cette affectation des ressources budgétaires au financement de la Sécurité sociale n'a malheureusement pas permis de réaliser strictement l'équilibre financier. Il devient alors nécessaire de réduire les dépenses mais aussi de renforcer le financement de la dette sociale.

## B. Le nécessaire renforcement du financement de la dette sociale

Les déficits de la Sécurité sociale ne sont pas chose nouvelle. Bien au contraire, ils étaient même récurrents dans les années qui suivirent sa création. La différence par rapport à notre situation actuelle est que des « mesures d'augmentation des recettes ou de réduction des dépenses ont été régulièrement prises<sup>78</sup> ». Ce sont ces mesures qui ont permis d'éviter que ces déficits récurrents ne perdurent. À partir des années 1990 les déficits ont perduré au point de former la « dette sociale ». Il convient en effet de rappeler que la notion même de dette sociale renvoie au déficit accumulé par la Sécurité sociale à la date

70. Cour des comptes, La Sécurité sociale, La documentation française, septembre 2013, p.126.

71. EUZEBY (A.), *op.cit.*, p.645.

72. PELLET (R.), *Les finances sociales : économie, droit et politique*, Paris, LGDJ, coll. « Systèmes », 2001, p. 187.

73. OLIVA (E.), *Le juge constitutionnel et l'équilibre des finances publiques*, Rapport France, AJC, n° XXVIII, 2012, p. 297.

74. « Mais rien n'interdit de supposer que par la suite, et à l'instar de la vignette automobile initialement affectée au financement du Fonds national de solidarité, la CSG puisse éventuellement devenir un impôt sans affectation, c'est-à-dire faisant normalement partie de l'ensemble des recettes budgétaires qui financent l'ensemble des dépenses de l'État. » EUZEBY (A.), « La contribution sociale généralisée (CSG) : justifications et perspectives », *Droit social*, 1991, n°7-8, p.644-650.

75. DAMAREY (S.), *op.cit.*, p.144.

76. Cons. Const. Décision n°82-140DC du 28 juin 1982, *Loi de finances rectificatives pour 1982*, Journal officiel du 29 juin 1982, p. 2043, Recueil, p. 45 ; Cons. Const. Décision 82-152 DC du 14 janvier 1983, *Loi portant diverses mesures relatives à la Sécurité sociale*, Journal officiel du 15 janvier 1983, p. 353, Recueil, p. 31 ; Cons. Const. Décision n°98-403 DC du 29 juillet 1998, *Loi d'orientation relative à la lutte contre les exclusions*, Journal officiel du 31 juillet 1998, p. 11710, Recueil, p. 276.

77. Cons. Const. Décision n°98-405 DC du 29 décembre 1998, *Loi de finances pour 1999*, Journal officiel du 31 décembre 1998, p. 20138, Recueil, p. 326.

78. PELLET (R.), *Les finances sociales : économie, droit et politique*, Paris, LGDJ, coll. « Systèmes », 2001, p. 79.

de la promulgation de l'ordonnance de 1996. Puisque « jusqu'en 1993, c'est principalement au moyen de l'accroissement des recettes et de la réduction des dépenses que la résorption des déficits et le rétablissement de l'équilibre financier de la sécurité sociale ont été recherchés<sup>79</sup> ».

Dans la mesure où la CSG n'a pas été créée pour combler les déficits de la Sécurité sociale et n'a pas permis de le faire suite à ces élargissements, fut alors créé et mis en place la CRDS par l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996<sup>80</sup>. « En raison de la progression du déficit au cours des années récentes<sup>81</sup> », il est normal que le Gouvernement ait voulu apurer les comptes des exercices écoulés et procéder au rétablissement de l'équilibre financier de la Sécurité sociale. C'est pourquoi l'objectif premier de la CRDS était « d'apurer le déficit du régime général de la Sécurité sociale<sup>82</sup> ». Son taux de 0,5% s'applique aux revenus d'activités et de remplacement, aux revenus du patrimoine, aux produits de placement à revenu fixe soumis au prélèvement libératoire et aux revenus de l'épargne exonérés d'impôt sur le revenu, aux ventes de métaux et objets précieux, ainsi qu'aux jeux de hasard. Contrairement à la CSG, la CRDS n'est pas déductible.

Ces contributions pour le remboursement de la dette sociale sont au nombre de sept et s'appliquent aux revenus d'activité et de remplacement, aux revenus du patrimoine, aux produits de placement, aux ventes de métaux précieux, bijoux, objets d'art, de collection et d'antiquité, et aux jeux de hasard. La CRDS possède un « périmètre significativement plus large » que la CSG puisqu'elle frappe « les prestations familiales et aides personnelles au logement et les ventes de métaux précieux et d'objets d'art qui ne sont pas soumis à la CSG<sup>83</sup> ». Par conséquent, on peut affirmer que la CSG et la CRDS ont « des assiettes très voisines<sup>84</sup> ».

Toutefois, si la CSG et la CRDS possèdent des points communs, leur fonctionnement peut également parfois être lié. En effet, selon l'article 20 de la loi organique du 2 août 2005<sup>85</sup> « tout nouveau transfert de dette à la Caisse d'amortissement de la dette sociale est accompagné d'une augmentation des recettes de la caisse permettant de ne pas accroître la durée d'amortissement de la dette sociale ». La caisse d'amortissement de la dette sociale (CADES) a été créée par l'article 2 de l'ordonnance instituant la CRDS qui énonce que « la Caisse d'amortissement de la dette sociale a pour objet de pourvoir à l'apurement de la dette sociale<sup>86</sup> ».

La Sécurité sociale a pour particularité budgétaire qu'initialement elle « ne peut pas se refinancer sur

les marchés monétaires<sup>87</sup> » puisque sa dette ne peut qu'être comblée par de nouvelles ressources ou reprise par le budget de l'État. Les administrations de sécurité sociale, tout comme les administrations publiques locales, doivent gérer elles-mêmes leur dette publique. La gestion de la dette sociale est en effet distincte de celle de l'État puisqu'elle relève de la Caisse d'amortissement de la dette sociale, établissement public national à caractère administratif placé sous la tutelle conjointe du Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie et par les Ministres chargés de la sécurité sociale. Elle est donc un démembrement de l'État tout en étant classée parmi les organismes de sécurité sociale.

La notation de la CADES est donc de grande qualité puisqu'elle est adossée à l'État français<sup>88</sup>, même si dernièrement elle a fait savoir qu'elle retenait maintenant comme agences de notation seulement Moody's et Fitch afin d'assurer les marchés de suivi de ses notations et non plus l'agence Standard and Poor's.

La CADES est donc complètement « indissociable des efforts de rééquilibrage des comptes de la Sécurité sociale<sup>89</sup> » que ce soit par le biais du recours à la CRDS ou par le biais des marchés financiers.

La Cour des comptes énonce d'ailleurs « le financement des déficits sociaux est assuré à des niveaux jamais atteints et à des conditions plutôt favorables grâce à la faiblesse des taux d'intérêt dans un contexte de grave crise financière<sup>90</sup> ».

C'est en vertu de l'article 20 de la loi organique du 2 août 2005 que, dans la loi de financement de la sécurité sociale pour 2009<sup>91</sup>, le transfert de 27 milliards d'euros s'est accompagné d'une attribution de 0.2 point de CSG à la CADES. Dans le même sens, la loi de financement de la sécurité

79. PRETOT (X.), *L'apurement de la dette et le rétablissement de l'équilibre financier de la sécurité sociale*, (ordonnances n°95-50 et 96-51 du 24 janvier 1996) », Dalloz, 1996, p. 77.

80. JORF n° 21 du 25 janvier 1996, p.1226.

81. PRETOT (X.), *op.cit.*, p. 83.

82. BIENVENU (J.-J.), LAMBERT (T.), *Droit fiscal*, Paris, Presses universitaires de France, 4<sup>e</sup> édition, 2010, p.345.

83. Cour des comptes, *La Sécurité sociale, La documentation française*, septembre 2013, p.130.

84. PELLET (R.), *L'équilibre financier de la sécurité sociale*, *La Semaine Juridique Social*, 20 janvier 2009, n° 4, p.18.

85. Loi organique n°2005-881 du 2 août 2005 relative aux lois de financement de la sécurité sociale, JORF n° 179 du 3 août 2005, p.12633.

86. PRETOT (X.), *op.cit.*, p. 78.

87. DUPEYROUX (J.J.), BORGETTO (M.) et LAFORE (R.), *op.cit.*, p.796.

88. DUPEYROUX (J.J.), BORGETTO (M.) et LAFORE (R.), *op.cit.*, p.798.

89. RACT-MADOUX (P.), *La CADES et la gestion de la dette sociale* in R. Pellet, *Finances publiques et redistribution sociale*, Paris, Economica, 2006, p. 351.

90. Cour des comptes, *La Sécurité sociale, La documentation française*, septembre 2011, p.104.

91. Loi n° 2008-1330 du 17 décembre 2008 de financement de la sécurité sociale pour 2009, JORF n° 0294 du 18 décembre 2008, p.19291.

sociale pour 2011<sup>92</sup> attribue 0.28 point de CSG (portant ainsi la CSG attribuée à la CADES à 0.48 point), 1,3% du prélèvement social sur les revenus du capital ainsi qu'un versement annuel par le Fonds de réserves des retraites de 2,1 Md€ de 2011 à 2024. Quant à la loi de financement de la sécurité sociale pour 2012<sup>93</sup>, elle attribue 220 milliards d'euros de ressources pérennes, ressources qui sont issues de la modification du régime d'imposition des plus-values immobilières et de la modification de l'abattement pour frais professionnels de CSG et CRDS de 3 % à 1,75 %.

La loi organique énonce notamment que tout transfert de dette ne doit pas accroître la durée d'amortissement de la dette sociale et que la loi de financement de la sécurité sociale doit prévoir l'ensemble des ressources affectées au remboursement de la dette sociale jusqu'au terme prévu pour celui-ci. Le Conseil constitutionnel est quant à lui « *mis à même de vérifier que ces ressources sont suffisantes pour que ce terme ne soit pas dépassé* » afin de ne pas dégrader les conditions de l'équilibre financier puisque « *les lois de financement de la sécurité sociale ne pourront pas conduire, par un transfert sans compensation au profit de ladite caisse d'amortissement de recettes affectées aux régimes de sécurité sociale et aux organismes concourant à leur finance-*

*ment, à une dégradation des conditions générales de l'équilibre financier de la sécurité sociale de l'année à venir*<sup>94</sup> ».

Il apparaît que si les hausses de la CSG peuvent « *contribuer à la résorption du déficit chronique du fonds de solidarité vieillesse* », la Cour des comptes estime que « *ce déficit ne pourrait être comblé par les seuls ajustements envisageables de la dépense et nécessitait l'apport de ressources nouvelles*<sup>95</sup> » et notamment qu'il convient de « *privilégier à l'avenir un relèvement de la CRDS pour financer tout nouveau transfert de dette sociale à la CADES*<sup>96</sup> ».

La CSG est une ressource importante dans le financement de la protection sociale puisqu'elle représente à elle seule 16,1% des recettes de 2014 pour l'ensemble des régimes de base. Elle demeure néanmoins insuffisante pour réduire le déficit de la Sécurité sociale. Chose somme toute normale puisqu'elle n'a pas été conçue dans ce but même si elle n'a eu de cesse de s'élargir et de se complexifier par la suite. Si à l'impossible nul n'est tenu, on ne peut tenir rigueur à la CSG de ne pas avoir permis d'atteindre cet équilibre financier à elle-seule.

Par conséquent, pour que le respect des conditions générales de l'équilibre financier tende à devenir le respect de l'équilibre budgétaire entraînant la résorption des déficits accumulés par la Sécurité sociale et donc le respect des critères européens d'équilibre, il devient nécessaire de renforcer le financement de la dette sociale par d'autres biais que celui de la CSG. La Cour des comptes recommande d'ailleurs à ce titre que « *les déficits de la sécurité sociale devraient désormais être résorbés par des économies effectives et fortes sur la dépense et non par la hausse des prélèvements obligatoires*<sup>97</sup> ». ■

92. Loi n°2010-1594 du 20 décembre 2010 de financement de la sécurité sociale pour 2011, JORF n°0295 du 21 décembre 2010, p.22409.

93. Loi n°2011-1906 du 21 décembre 2011 de financement de la sécurité sociale pour 2012, JORF n°0296 du 22 décembre 2011, p.21682.

94. Cons. Const., Décision n°2010-616 DC du 10 novembre 2010, *Loi organique relative à la gestion de la dette sociale*, Journal officiel du 16 novembre 2010, p. 20350, Recueil, p. 317.

95. Cour des comptes, La Sécurité sociale, *La documentation française*, septembre 2013, p.139.

96. Cour des comptes, La Sécurité sociale, *La documentation française*, septembre 2011, p.104.

97. Cour des comptes, La Sécurité sociale, *La documentation française*, septembre 2013, p.140.



© Jérôme Arowas

Jean-Marc DANIEL  
Professeur à ESCP Europe

## Existe-t-il un bon taux de dépenses publiques dans le PIB ?

La réduction des dépenses publiques est une nécessité bien que certains lient – à tort – dépenses publiques et croissance. La même question est de réduire les rentes indues générées par l'excès de certaines dépenses publiques : la mise en concurrence est, à cet égard, une méthode plus efficace que les contrôles mis en place par la LOLF. Les dépenses publiques peuvent trouver une nouvelle légitimité dans la lutte contre la pauvreté à condition de se prémunir contre « l'effet Robin des Bois inversé\* ». En définitive, la privatisation des activités publiques paraît, pour l'auteur, la méthode économiquement la plus efficace.

\* Voir encadré page 95

La politique de redressement de notre économie passe, tout le monde semble en être d'accord, par une baisse significative des dépenses publiques. François Hollande qui en a conscience a annoncé dès sa conférence de presse du 13 novembre 2012 que son objectif était de les réduire de 60 Md€.

Or, aujourd'hui on parle d'un programme de 50 Md€ de réduction, ce qui signifie que depuis l'automne 2012, 10 Md€ d'économie auraient été réalisés. Et pourtant selon les chiffres publiés récemment par l'Insee, le poids de la dépense publique est passé de 56,7 % du PIB à 57,1 %...

### Identifier les vrais enjeux

L'explication de ce mystère tient à ce que les références utilisées pour expertiser la réalité macro-économique

des dépenses publiques varient. On les compare au PIB, mais ce PIB peut être soit le PIB réel, soit ce que l'on appelle le PIB potentiel. On analyse leur évolution, mais cette évolution peut être en volume ou en valeur, avec ou sans la charge d'intérêt, en tendance structurelle ou combinée aux aléas conjoncturels. Cela nourrit à la fois des positions et des engagements très péremptoires de nos dirigeants et des rapports multiples d'experts et de spécialistes.

Que retient la population de tout cela ?

De façon très pratique, elle constate que l'impôt sur le revenu qui rapportait 45 Md€ en 2009 en aura rapporté 70 en 2013... ! Indépendamment de la façon de calculer le poids et l'évolution des dépenses publiques, elle est donc disposée à adhérer à l'idée de la nécessité de leur réduction.

Pourtant, le doute sur la faisabilité et l'opportunité d'un tel programme est entretenu par le petit monde des bénéficiaires de la dépense.

Leur première ligne de défense, plus ou moins théorisée, là aussi, de façon absconse par la référence à la notion de multiplicateur keynésien, est d'affirmer que réduire la dépense publique, c'est réduire la demande et donc la croissance. Qu'il nous soit permis de nous référer à un économiste que beaucoup se plaisent à ignorer en France mais qui inspira à notre Président de la République son désormais célèbre « l'offre crée sa demande » ; je veux parler de Jean-Baptiste Say. Dans son *Traité d'économie politique* (1818) il écrit :

*« On a cru, dans presque tous les temps, que les valeurs payées par la société pour les services publics, lui revenaient sous d'autres formes, et l'on s'est imaginé le prouver lorsqu'on a dit : Ce que le gouvernement ou ses agents reçoivent, ils le restituent en le dépensant. C'est une erreur, et une erreur dont les suites ont été déplorables, en ce qu'elles ont entraîné d'énormes dilapidations commises sans remords. La valeur fournie par le contribuable est livrée gratuitement. Le gouvernement s'en sert pour acheter un travail, des objets de consommation, des produits, en un mot, qui ont une valeur équivalente, et qu'on lui livre. Un achat n'est pas une restitution. Robert Hamilton, dans son excellent écrit sur la Dette nationale d'Angleterre, fait sentir le ridicule de l'assertion que je combats, en la comparant à celle d'un voleur qui, après avoir dérobé la caisse d'un négociant, lui dirait : je vais employer tout cet argent à vous acheter des denrées de votre commerce. De quoi vous plaignez-vous ? N'avez-vous pas tout votre argent ? Et de plus, n'est-ce pas un encouragement pour votre industrie ? L'encouragement que donne le gouvernement en dépensant l'argent des contributions, est exactement le même que celui-là. »*

Bref, l'État n'augmente pas la demande et la richesse, il accapare à son profit notre capacité de dépense. Il y aurait beaucoup à dire sur les nostalgies keynésiennes du discours économique ambiant qui s'incarne en France par la combinaison de la dénonciation convenue et à bien des égards absurde de l'attitude de la banque centrale et de l'affirmation que l'État est maître de la croissance économique par la multiplication de ses dépenses. Mais ceci est suffisamment complexe pour mériter un autre débat.

Posons donc le problème autrement. La vraie question n'est ni l'utilité macro-économique de la dépense publique -qui à lire Say est nulle- ni son poids en termes de PIB mais son utilité micro-économique. Cette question se décline sous deux items.

### Combattre les rentes

Le premier est de savoir si la disparition annoncée des 60 devenus 50 Md€ va réduire les services que nous retirons de l'État ou nous conduire à constater que comme le présente Robert Hamilton, il s'agissait d'une forme de vol.

Prenons un cas emblématique, celui de l'État providence. Ceux qui rêvent de réduire les cotisations sociales abordent le problème de façon inexacte : les cotisations sociales ne sont pas une charge mais l'achat de la santé et de la retraite. La vraie question est : est-ce que ce système nous en donne pour notre argent ? La formulation économique de cette question est : est-ce que l'organisation actuelle des dépenses de santé ou de retraite génère des rentes ? Ainsi la réponse du financement de la santé par la TVA sociale était et reste absurde parce qu'elle ne répond en rien à cette question de l'existence de rentes.

Le problème de la gestion publique n'est pas celui de la dépense mais celui de la rente, c'est-à-dire de secteurs de l'administration qui, échappant à la concurrence, en profitent au nom du service public pour se garantir des revenus indus. Cela ne signifie pas que ces services doivent disparaître ou qu'il faut en réduire les enveloppes de façon arbitraire. Cela signifie qu'il faut les rendre plus efficaces. Ainsi, que le Parlement vote un « Ondam », c'est-à-dire un objectif de dépenses d'assurance maladie, est soviétique : la majorité parlementaire annonce par ce biais à la population ses droits à être malade... ! Mais il faut trouver un moyen d'éviter que professions médicales et gestionnaires de la Sécurité sociale se constituent des rentes.

Aborder le problème en ces termes, c'est en premier lieu dénoncer le sophisme selon lequel, au nom d'un attachement postulé de la population au service public, si les dépenses publiques sont plus lourdes en France que dans la plupart des pays du monde, c'est que certains services sont assumés par l'État alors qu'ailleurs ils le sont par des entités privées, entités privées dont il serait faux d'affirmer qu'elles sont plus performantes. Or, certains économistes se sont livrés à l'exercice consistant à regarder ce que serait un taux de dépenses publiques homogénéisé pour les grands pays équivalents si les principaux services présentés comme des services publics en France n'étaient plus privés. Pour un ensemble de services représentant en France 50 % du PIB, les activités équivalentes en partie privées représentent 43 % du PIB américain, 44 % du PIB allemand et 46 % du PIB britannique. Les citoyens de ces pays vivent-ils moins bien que nous ? Qu'il nous soit permis de dire que non. Soyons clairs : cela signifie que nous n'en avons pas pour notre argent et la gestion publique a bel et bien généré des rentes bureaucratiques. Le taux de dépense publique n'est pas problématique en soi mais celle-ci a pris un tour confiscatoire parce que le service rendu ne l'est pas dans des conditions optimales. Cela signifie également que les parlementaires, dont la mission première est de représenter les contribuables -*no taxation without representation*- ne jouent plus aujourd'hui leur rôle. Ils se comportent plus en consolidateurs de la dépense quelle qu'elle soit qu'en défenseur rigoureux des contribuables.

Pour réduire les rentes publiques, deux méthodes s'offrent à nos dirigeants : celle que pour faire simple nous identifierons à la logique de la LOLF – la loi organique relative aux lois de finances – qui définit une batterie d'indicateurs-objectifs pour l'action publique supposés se substituer à la sanction du marché ; celle qui consiste à rechercher la sanction effective du marché.

Regardons la première méthode. Sous la V<sup>e</sup> République, c'est Louis Joxe en 1963 qui fut le premier à recevoir le titre de ministre chargé de la Réforme administrative. Depuis, dans presque toutes les équipes gouvernementales, il y a eu un détenteur du titre en question. Le moins que l'on puisse dire est que cela n'a pas eu d'impact significatif sur le poids des finances publiques dans le PIB ! Une des dernières en date des opérations relevant d'une logique de refonte de la dépense publique est la « Révision générale des politiques publiques » (RGPP), lancée en juillet 2007. D'après Bercy, « *la RGPP a contribué à garantir la continuité, la performance et l'adaptabilité du service public et a remis explicitement l'usager au cœur des préoccupations de l'administration. Ces réformes contribuent également, de manière décisive, à l'effort de rétablissement des finances publiques* ». D'après le Sénat, en trois ans d'application, la RGPP aurait rapporté l'équivalent de 7 Md€... Selon la Cour des comptes, ces résultats décevants s'expliquent par le fait que la RGPP avait le défaut de se concentrer presque exclusivement sur la masse salariale et les dépenses de fonctionnement. Or, les économies liées au nom remplacement d'un fonctionnaire sur deux partant à la retraite compensent à peine la déformation de la masse salariale de la fonction publique due au vieillissement de celle-ci.

Avant la RGPP, en 2006, Michel Pébereau avait remis un rapport sur la dette publique, rapport en théorie partagé par l'ensemble de la classe politique. Une des recommandations de ce rapport était ainsi formulée : « *Revenir à l'équilibre en 5 ans au maximum en stabilisant les dépenses en euros courants et en modulant l'intensité de l'effort en fonction de la conjoncture* ». L'objectif est loin d'être atteint !

En résumé, les rapports se suivent et se ressemblent, la voie technique semble tracée, mais rien ne progresse. On croyait pourtant avoir fait un progrès considérable avec la LOLF. Or, nombre de spécialistes des finances publiques le disent maintenant : on a en fait créé par ce système une intensification de la bureaucratisation de l'action publique, chaque indicateur devenant l'enjeu d'un rapport de force, de la multiplication de documents et d'évaluations par des cabinets de consultants récupérant eux-mêmes au passage une partie de la rente.

Reste la seconde méthode, l'usage de la mesure naturelle en économie de l'efficacité qui est la mise en concurrence. Reprenons le cas des dépenses de santé. Des

assurances privées, en concurrence et non pas en oligopole comme aux États-Unis, sont le meilleur moyen non pas de réduire les dépenses de santé – car ce n'est pas l'enjeu, la population souhaite être bien soignée – mais d'en réduire les composantes rentières, chaque compagnie construisant ses parts de marché sur sa capacité à réduire au maximum ce qu'elle demande aux assurés tout en leur garantissant que pour ce prix ils seront bien soignés.

De même, le système des *free schools* au Royaume-Uni de David Cameron, où chaque école est prise en charge par les parents d'élèves permet un contrôle sur la qualité de l'enseignement tout en assurant aux enseignants de bon niveau la certitude d'être reconnus dans des lieux autres que des commissions paritaires réclamant l'automatisme des carrières.

## Réduire la pauvreté

Le deuxième item repose sur une approche plus politique du contenu de la dépense. Cette approche est par exemple celle de l'économiste Walter Heller sur le rôle respectif des impôts et des dépenses publiques. En 1963, suivant ses conseils, JF Kennedy abaisse les taux de l'impôt sur le revenu qui avaient atteint des niveaux considérables (90 %) sous la Deuxième Guerre mondiale, niveaux que ni Truman, ni même Eisenhower n'avaient osé baisser. Mais simultanément, il met en place un État providence assez généreux que Lyndon B. Johnson son successeur confortera dans son programme dit de « *Great society* ». Pour Heller et Kennedy, une politique juste ne cherche pas à faire la guerre à la richesse comme le souhaitaient à leur époque les communistes, mais la guerre à la pauvreté.

Leur idée est que le rôle des dépenses publiques est de réduire la pauvreté et qu'il convient d'éliminer celles qui entretiennent ce que les économistes appellent le « *Robin Hood reverse* ».

Cette expression signifie que l'État moderne a tendance à se constituer, à rebours de ce que faisait Robin des Bois, en un gigantesque mécanisme de transfert de l'impôt des pauvres vers le niveau de vie des riches. L'exemple le plus évident et le plus souvent commenté de *Robin Hood reverse* est celui des dépenses culturelles.

### \*L'effet « Robin des bois inversé »

Chaque spectateur d'opéra couvre un tiers du coût réel de sa place. Mais compte tenu du prix affiché malgré les subventions publiques, ce genre de spectacle reste réservé à la partie la plus aisée de la population. Et donc par le biais de ces subventions en faveur de l'art lyrique, les pauvres subventionnent les riches.

On peut certes considérer que le cas des dépenses culturelles constitue un phénomène tellement marginal qu'il est insignifiant. Mais lorsque l'on décortique les dépenses publiques, on voit se multiplier les « Robin hood reverse ». Ainsi l'accès à l'enseignement supérieur de haut niveau symbolisé par le réseau des Grandes Écoles concerne statistiquement surtout les enfants issus des classes supérieures. Or ce réseau est un des grands bénéficiaires des fonds publics. En revanche, les enfants des milieux défavorisés ont accès à un réseau scolaire, notamment universitaire, effondré sur le plan matériel et où la démagogie ambiante sur l'égalité des chances empêche toute expression d'un talent, d'une compétence ou d'une forme quelconque d'excellence. Les pauvres paient pour fournir un enseignement de qualité aux riches et assister à la ruine des illusions de leurs enfants. En outre, ils paient une deuxième fois dans le maintien d'un taux élevé de chômage des jeunes. En effet, la dévalorisation des diplômes distribués sans exigence, mettant les entreprises dans l'incapacité de se faire une idée sur les jeunes diplômés, les écarte. On pourrait également identifier dans le fonctionnement de la sécurité sociale des « Robin hood Reverse ». À plusieurs reprises, les responsables de la politique de santé se sont interrogés sur la prise en charge des accidents de ski. Relevant clairement d'un risque médical, ils sont naturellement couverts par l'assurance maladie. Mais la population

concernée est très typée, appartenant aux groupes sociaux les plus aisés. Moyennant quoi, la couverture des accidents de ski assure un transfert des gens qui n'auront jamais la possibilité de pratiquer les sports d'hiver vers ceux qui ont la possibilité de s'y adonner fréquemment. Autre exemple emblématique enfin de « Robin Hood Reverse », la dette publique. Inutile de revenir sur ce sujet, mais la dette publique reste le plus sûr moyen de transférer de l'argent des pauvres vers les détenteurs de patrimoines importants : dans la France d'aujourd'hui, la TVA acquittée par tous permet de fournir des revenus confortables et exonérés d'impôts aux détenteurs de généreux portefeuilles d'assurance-vie. Or le rôle fondamental de l'État est de venir au secours des pauvres, ce qui suppose que l'on analyse la dépense publique à cette aune.

En résumé, la réflexion sur les dépenses publiques doit se faire moins dans l'échenillage plus ou moins heureux d'économies grappillées au gré des rapports de force entre Bercy et les ministères dépensiers, que dans l'engagement résolu dans une double voie : celle de la suppression des rentes ; celle de la réduction de la pauvreté. Et pour y parvenir, l'arme existe, il s'agit de la privatisation la plus ample possible des actions aujourd'hui publiques comme l'enseignement supérieur ou l'assurance maladie. ■



Gilles JOHANET  
Procureur Général près la Cour des comptes

## Extraits du message du Procureur Général (Rapport d'Activité 2013 de la Cour des comptes)

J'ai souhaité en 2013 que le Parquet s'implique, au-delà de ses attributions traditionnelles, dans plusieurs chantiers, conduits par la Cour, dont les développements risquent de modifier en profondeur la nature et la portée de ses travaux. Je me bornerai à citer trois exemples.

**La dématérialisation des états financiers et des pièces justificatives des comptes** est déjà à l'œuvre. Enjeu budgétaire de premier plan pour les administrations, et au premier chef pour la Direction Générale des Finances Publiques, je souhaite qu'elle s'effectue selon des modalités qui garantiront tout autant l'efficacité de l'action publique que l'efficacité des contrôles. L'objectif est celui-ci : des comptes, dont l'élaboration sera moins coûteuse, mais aussi plus sûrs et mieux contrôlés.

Le législateur avait demandé, en 2011, aux juridictions financières de se doter de **normes professionnelles**. Le ministère public entend contribuer, par ses propositions, à la définition d'un corpus de « normes », compatible avec le cadre législatif et réglementaire propre à nos différentes missions, mais capable de répondre aux exigences de nos engagements internationaux en la matière.

Les modalités de sanction des **manquements des comptables publics à leurs obligations** ont été modifiées en profondeur par la loi, et c'est en 2013 que le « juge des comptes », saisi en 2012 de contentieux renouvelés, a été confronté à l'obligation de répondre à des questions jusque-là inédites : qu'est-ce qu'un manquement du comptable ? dans quelle hypothèse peut-il ne pas être à l'origine d'un préjudice financier ? quels sont les éléments qui sont susceptibles d'atténuer la responsabilité d'un comptable ? dans l'attente des réponses, que le juge d'appel donnera aux chambres régionales et territoriales des comptes et que le juge de cassation précisera à l'usage de la Cour des comptes, mais dont on ne peut pour lors préjuger, j'ai souhaité, par mes recommandations, orienter vers plus d'unité et de logique l'action des procureurs financiers près les chambres régionales, tout en entretenant, au long de cette même année, un dialogue constructif avec les chambres de la Cour. ■

### Trois exemples de chantiers

- La dématérialisation des états financiers et des pièces justificatives des comptes
- Les normes professionnelles
- Les modalités de sanction des manquements des comptables publics à leurs obligations

# Recommandations du Conseil européen du 2 Juin 2014 sur les programmes de réforme et de stabilité de la France

## Le conseil recommande que la France s'attache, au cours de la période 2014-2015 :

### 1. À renforcer la stratégie budgétaire,

y compris en apportant des précisions concernant les mesures qui l'étayent, pour l'année 2014 et au-delà afin de garantir que le déficit excessif sera corrigé d'une manière durable d'ici à 2015 par la réalisation de l'effort d'ajustement structurel défini dans la recommandation formulée par le Conseil dans le cadre de la procédure concernant les déficits excessifs ; une correction durable des déséquilibres budgétaires requiert la mise en œuvre crédible de réformes structurelles ambitieuses pour accroître la capacité d'ajustement et stimuler la croissance et l'emploi ; après la correction du déficit excessif, à mener un ajustement structurel vers l'objectif à moyen terme d'au moins 0,5 % du PIB chaque année, et davantage si les conditions économiques sont favorables ou si nécessaire pour garantir que la règle relative à la dette est remplie afin de placer le ratio élevé de la dette publique sur une trajectoire descendante durable ; à intensifier les efforts visant à obtenir des gains d'efficacité dans tous les sous-secteurs des administrations publiques, y compris par une redéfinition, le cas échéant, de la portée de l'action des pouvoirs publics ; en particulier, à prendre des mesures pour réduire de façon sensible l'augmentation des dépenses en matière de sécurité sociale comme prévu à partir de 2015, en fixant des objectifs plus ambitieux pour les dépenses annuelles dans le domaine des soins de santé, en limitant les coûts de retraites et en rationalisant les allocations familiales et les aides au logement ; à fixer un calendrier clair pour le processus de décentralisation en cours et à prendre des mesures préliminaires, d'ici à décembre

2014, en vue d'éliminer les doublons administratifs, de faciliter les fusions entre les collectivités locales et de préciser les responsabilités de chacun des échelons des collectivités locales ; à fixer un plafond pour l'augmentation annuelle des recettes fiscales des collectivités locales tout en réduisant comme prévu les subventions octroyées par l'État ; à prendre des mesures pour, au-delà de la nécessité de réaliser des économies à court terme, contrer l'augmentation des dépenses publiques prévues dans le secteur des soins de santé à moyen et long termes, y compris dans le domaine pharmaceutique, et à prendre des mesures supplémentaires en temps utile et en fonction des nécessités pour ramener durablement le système des retraites à l'équilibre d'ici à 2020, en se concentrant tout particulièrement sur les régimes spéciaux existants ;

### 2. À veiller à ce que la réduction des coûts

du travail résultant du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi soit maintenue ; à prendre des mesures pour réduire encore les cotisations sociales patronales conformément aux engagements pris au titre du Pacte de responsabilité et de solidarité, en s'assurant qu'aucune autre mesure n'annule leurs effets et que le ciblage actuellement envisagé soit conservé ; à poursuivre l'évaluation de l'incidence économique des exonérations de cotisations sociales, en mettant l'accent sur l'emploi, l'évolution des salaires et la compétitivité et en prenant des mesures adéquates le cas échéant ; à réduire encore, d'une manière neutre sur le plan budgétaire, les coûts salariaux, en particulier aux niveaux

les plus bas de l'échelle des salaires, notamment par des réductions ciblées des cotisations sociales patronales, en tenant compte des différents dispositifs de soutien des salaires ;

### 3. À simplifier, d'ici à décembre 2014, les règles administratives, fiscales et comptables des entreprises

et à prendre des mesures concrètes pour mettre en œuvre le « plan de simplification » lancé par le gouvernement ; à éliminer les obstacles réglementaires à la croissance des entreprises, notamment en revoyant les critères de taille fixés dans la réglementation dans le but d'éviter les effets de seuils ; à prendre des mesures pour simplifier la politique en matière d'innovation et en renforcer l'efficacité, notamment par une évaluation et, le cas échéant, une adaptation du « crédit d'impôt recherche » ; à s'assurer que les ressources sont concentrées sur les pôles de compétitivité les plus efficaces et à promouvoir davantage l'incidence économique de l'innovation développée dans ces pôles ;

### 4. À supprimer les restrictions injustifiées

à l'accès aux professions réglementées et à l'exercice de ces professions, et à réduire les coûts d'entrée et à promouvoir la concurrence dans les services ; à prendre des mesures supplémentaires pour réduire les contraintes réglementaires auxquelles est soumis le fonctionnement du secteur du commerce de détail, notamment en simplifiant les autorisations d'ouverture de points de vente et en supprimant l'interdiction de la vente à perte ; à s'assurer, tout en maintenant des conditions abordables pour les groupes vulnérables, que les tarifs réglementés du gaz et de l'électricité pour les ménages sont fixés à un niveau adéquat qui ne constitue pas une entrave à la concurrence ; à renforcer la capacité d'interconnexion électrique et gazière avec l'Espagne ; plus particulièrement, à augmenter la capacité d'interconnexion gazière afin d'intégrer pleinement le marché ibérique du gaz dans le marché européen ; dans le secteur ferroviaire, à garantir l'indépendance du nouveau gestionnaire unique des infrastructures à l'égard de l'opérateur historique et à prendre des mesures pour ouvrir le

marché intérieur du transport de passagers à la concurrence avant 2019 ;

### 5. À réduire la charge fiscale sur le travail

et à intensifier les efforts visant à simplifier et à accroître l'efficacité du système fiscal ; à cette fin, à prendre des mesures, à partir du budget 2015, pour supprimer les dépenses fiscales inefficaces relatives à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés sur la base des récentes évaluations et de l'initiative des « Assises de la fiscalité » tout en réduisant les taux nominaux ; à prendre des mesures supplémentaires pour supprimer les incitations fiscales favorisant l'endettement des entreprises ; à élargir la base d'imposition, notamment sur la consommation ; à supprimer progressivement les subventions néfastes pour l'environnement ;

### 6. À prendre des mesures supplémentaires pour lutter contre la rigidité du marché du travail,

et plus particulièrement à prendre des mesures pour réformer les conditions des « accords de maintien de l'emploi » en vue d'accroître leur utilisation par les entreprises en difficulté ; à prendre des mesures supplémentaires pour réformer le système d'allocations de chômage, en association avec les partenaires sociaux, pour garantir la viabilité du système tout en faisant en sorte que celui-ci encourage de manière adéquate le retour à l'emploi ; à étoffer l'offre de conseils et de formations pour les travailleurs âgés et à réévaluer les dispositions spécifiques pertinentes en matière d'allocations de chômage ;

### 7. À poursuivre la modernisation de l'enseignement et de la formation professionnels,

à mettre en œuvre la réforme de l'enseignement obligatoire et à poursuivre la réduction des inégalités en matière d'éducation, notamment en renforçant les mesures portant sur l'abandon scolaire ; à veiller à ce que les politiques actives du marché du travail soutiennent efficacement les groupes les plus vulnérables ; à améliorer le passage de l'école au travail, notamment en multipliant les mesures visant à développer l'apprentissage, en particulier chez les travailleurs les moins qualifiés. ■



Paul HERNU  
Conseiller maître honoraire

## Nécessité et difficultés du redressement de nos comptes publics

Une grande majorité de responsables politiques et administratifs semble enfin reconnaître aujourd'hui que les déficits et le niveau d'endettement de nos finances publiques atteignent des limites inquiétantes. Leurs propos évoluent, ce qui contribue à la prise de conscience chez nos citoyens de la nécessité de réformes dites « structurelles », indispensables pour redresser durablement nos comptes publics. Il ne faut plus trop tarder car, à bien y regarder, les charges financières qui découlent de l'endettement public constituent une forme de saignée de nos finances publiques, c'est-à-dire des finances de tous les citoyens : **une somme de l'ordre de 47 Md€ est décaissée annuellement par l'État pour payer la charge d'intérêts de la dette d'emprunt, ce qui équivaut à un montant de 1500 € par seconde pour s'en tenir à la dette de l'État, sans compter les sommes décaissées pour payer les charges d'intérêts de la dette d'emprunt des régimes de sécurité sociale et celles des collectivités locales. Autre donnée plus choquante, le remboursement du capital de la dette d'emprunt, hors charge d'intérêts, dont l'encours s'élève à 1925 Md€ à fin 2013 et qui incombera largement aux prochaines générations équivaut à une somme de l'ordre de 53000 € par foyer fiscal<sup>1</sup>.**

La situation française n'est pas isolée en Europe. L'Allemagne elle-même a atteint un niveau d'endettement de ses finances publiques de 78,4 % de son produit intérieur brut (PIB) à fin 2013, alors que le niveau maximal d'endettement public sur lequel

se sont engagés les pays de la zone euro, par le traité de Maastricht de 1992, est de 60 % de leur PIB. Mais ce qui caractérise cette situation, notamment par rapport à l'Allemagne qui a équilibré ses finances publiques en 2013 et réduit de 3,9 points de PIB le niveau de sa dette publique par rapport au niveau atteint en 2009 après la crise financière, c'est le retard très important avec lequel la France tarde à engager les réformes structurelles, économiques et sociales, seules susceptibles de lui permettre de rétablir progressivement l'équilibre de ses finances publiques.

Pour être menées à bien et être efficaces, ces réformes structurelles doivent concerner et allier les trois sphères d'administrations publiques, l'État et ses opérateurs (les établissements publics nationaux), les administrations de sécurité sociale et le secteur public local qui, toutes les trois, contribuent aux déficits publics et à l'endettement public.

D'une façon générale, la réussite du redressement de nos comptes publics passe par l'acceptation des efforts à accomplir, ce qui suppose une bonne compréhension des origines de la crise actuelle de nos finances publiques (1) et une claire conscience de la nécessité de respecter nos engagements pris au niveau européen visant à résorber les déficits et l'endettement publics (2). À cet égard, le report du respect de la trajectoire de redressement de nos comptes publics sur laquelle la France s'est engagée en 2012 (3), montre l'impérative nécessité d'une gouvernance commune de nos finances publiques pour mieux faire comprendre et mieux assurer ce redressement (4).

1. Nombre de foyers fiscaux en 2011 = 36,4 millions dont 20,4 millions imposés à l'impôt sur le revenu.

## 1 La compréhension des origines de la crise actuelle des finances publiques passe par une mise en perspective sur le long terme de l'accumulation des déficits et de l'endettement publics

Excédents (+) ou déficits (-) en milliards d'euros et en % du PIB, progression en volume du PIB en %, endettement public en milliards d'euros et en % du PIB														
	1959	1974	1975	1980	1981	1992	1993	1997	2002	2007	2009	2011	2012	2013
Exc (+)	+0,6-	+0,4	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Déf (-)														
Mont			-7	-1,2	-12	-51	-72	-42	-50	-52	-143	-106	-98	-90
%	-		-3,0	-0,3	-2,4	-4,6	-6,5	-3,3	-3,3	-2,7	-7,5	-5,2	-4,8	-4,3
PIB														
+/-%	+2,6	+4,7	-1,1	+1,6	+1,0	+1,5	-0,7	+2,2	+0,9	+2,3	-3,1	+2,0	+0	+0,3
Dette														
Mont	-	-	-	92	110	440	515	753	912	1212	1493	1717	1834	1925
%PIB	-	-	-	20,7	22,0	39,7	46,0	59,5	59,1	64,2	79,2	86,0	90,2	93,5

Depuis 1959, la France a connu cinq récessions ou très forts ralentissements de sa croissance économique, qui ont généré d'importants déficits de ses finances publiques et ont contribué à une forte progression de son endettement public.

En 1975, après le 1<sup>er</sup> choc pétrolier, le PIB a reculé de 1,1 % et a généré un déficit équivalent à 7 Md€, soit 3 % du PIB.

En 1981, après le 2<sup>ème</sup> choc pétrolier de 1980, le déficit de nos finances publiques a atteint 12 Md€, soit 2,4 % du PIB, et notre endettement public a atteint 110 Md€, soit 22 % du PIB.

En 1993, marqué en particulier par l'éclatement de la bulle immobilière, le PIB a reculé de 0,7 %, ce qui a entraîné un déficit de nos finances publiques équivalent à 72 Md€, soit 6,5 % du PIB et accéléré la progression du niveau de notre endettement public à hauteur de 515 Md€ représentant 46 % du PIB.

En 2009, sous l'impact de l'éclatement de la bulle financière déclenchée aux États-Unis en 2007, le PIB a reculé de 3,1 %, générant l'explosion du déficit de nos finances publiques à hauteur de 143 Md€ équivalent à 7,5 % du PIB et provoquant une progression de notre endettement public à hauteur de 1 493 Md€, soit 79,2 % du PIB.

Pour finir, les deux dernières années de la rétrospective retracée dans le tableau ci-dessus (2012 et 2013), vont se conclure par une croissance économique nulle en 2012 et très faible (de 0,3 %) en 2013, ce qui n'a pas permis de réduire notre déficit

à 3 % du PIB, conformément à nos engagements européens. Ce déficit demeure à 4,8 % du PIB en 2012 et 4,3 % du PIB en 2013 et maintient une progression forte et continue de notre endettement public qui atteint 1 925 Md€ à la fin 2013, soit 93,5 % du PIB, et se traduit par une charge d'intérêts de la dette de 47 Md€, soit le 2<sup>ème</sup> budget de l'État, après celui de l'éducation nationale.

**Cette mise en perspective montre que les déficits et l'endettement publics ne sont pas nés de la dernière crise de 2008, mais remontent à près de quarante années d'accoutumance des gouvernements de droite et de gauche, et de l'opinion publique française en général, au laxisme budgétaire dans la gestion de nos finances publiques.**

Si le creusement des déficits et l'augmentation de l'endettement publics apparaissent liés à la contraction, voire à la diminution du produit intérieur brut, les déficits et l'augmentation de l'endettement public perdurent dans les périodes de croissance économique, alors qu'une saine gestion des finances publiques aurait dû conduire, pendant ces périodes, à profiter de cette croissance économique pour désendetter le pays avec des excédents budgétaires.

L'examen rétrospectif sur le long terme de la gestion de nos finances publiques devrait donc abstraire la problématique de cette gestion de tout *a priori* idéologique, droite contre gauche, que ce soit de la part des gouvernants, ou de celle des citoyens, pour arriver à poser les seules questions qui vailent : face au niveau exorbitant de l'endettement public actuel, généré par l'accumu-

lation des déficits, notre pays ne risque-t-il pas d'être confronté à la question de la soutenabilité de cet endettement et à celle de son équité pour les générations futures ? Pour surmonter ce risque, quelles réformes structurelles est-il prêt à accepter,

sachant que ces réformes imposeront l'abandon d'avantages, considérés à tort comme acquis chez certaines catégories de la population, qui ne peuvent perdurer dans un monde globalisé de plus en plus ouvert à la concurrence ?

## 2 Le rétablissement de nos finances publiques s'impose dans un cadre européen

Du fait de son intégration dans la zone euro et après le déclenchement de la crise financière et économique en 2007-2008, la France a dû, comme les autres États membres de cette zone, consentir un abandon partiel de sa souveraineté budgétaire, en signant, en février 2012 et en ratifiant, le 22 octobre 2012, le Traité de Stabilité, de Coordination et de Gouvernance (TSCG) de l'Union européenne.

Ce traité oblige l'État français à transmettre chaque année, au mois d'avril, à la Commission de Bruxelles, une version actualisée d'un programme de stabilité contenant les engagements nécessaires à résorber, sous peine de sanctions financières, le déficit de ses finances publiques selon une trajectoire pluriannuelle qui devrait aboutir à l'horizon 2017. Le traité prévoit aussi que chaque État membre soumette, chaque année, ses projets de loi de finances à l'examen préalable de la Commission européenne, avant leur examen par les Parlements nationaux, pour permettre à cette dernière de s'assurer du respect de la trajectoire précitée. Le traité prévoit enfin que chaque État membre se dote d'un dispositif juridique contraignant, de rang constitutionnel, pour mieux sécuriser en interne le cheminement sur la voie de résorption des déficits.

Pour la France, ce dispositif repose sur la loi organique du 17 décembre 2012 relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques et sur la loi du 31 décembre 2012 de programmation pluriannuelle des finances publiques au cours de la période 2012-2017 prévoyant une suppression totale, à l'horizon 2017, du déficit de nos finances publiques. Ce dispositif contraignant

signe un nouvel abandon de pouvoir du Parlement français puisque chaque année les projets de lois de finances devront respecter la trajectoire de suppression des déficits sur laquelle la France s'est engagée devant la Commission européenne et l'ensemble de ses partenaires de l'Union européenne, en particulier ceux de la zone euro.

Un tel engagement était devenu indispensable et incontournable pour éviter l'éclatement de cette zone que ne manqueraient pas de provoquer des politiques budgétaires menant à un endettement public manifestement insoutenable. Et la pérennité d'une zone monétaire suppose que les ajustements économiques et financiers, rendus nécessaires entre États membres du fait notamment des disparités économiques qui les affectent, faute de pouvoir être assurés par des changements de parité monétaire, s'appuient, en particulier, sur des ajustements budgétaires, notamment pour restaurer une convergence des taux d'intérêt auxquels ils empruntent sur les marchés financiers.

On peut considérer comme dommage que la discipline budgétaire, ainsi devenue incontournable et collective entre pays d'une même zone monétaire, nous soit dorénavant imposée par les nécessités du bon fonctionnement de la zone euro et par les engagements européens que commandent ces nécessités, mais avant que ces engagements contraignants, imposés par des autorités extérieures, n'existent, force est de constater que cette discipline budgétaire n'a jamais pu être observée, de longue date, par notre propre déterminisme socio-politique.

## 3 Le report du respect de la trajectoire de redressement de nos comptes publics sur laquelle la France s'est engagée en 2012

### A. La trajectoire de suppression des déficits publics sur laquelle la France s'est engagée

Les efforts à consentir découlent d'une trajectoire de suppression des déficits publics. Depuis

l'adoption de la loi de programmation pluriannuelle des finances publiques sur la période 2012-2017, la trajectoire réelle s'est sensiblement écartée, dans un sens négatif, de la trajectoire prévue comme le font ressortir les tableaux suivants :

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
<b>Trajectoire prévue en décembre 2012 par la loi de programmation pluriannuelle 2012/2017 en % du PIB</b>						
Solde effectif	- 4,5	- 3,0	-2,2	-1,3	-0,6	-0,3
Solde structurel	-3,6	-1,6	-1,1	-0,5	0	0
Dette	89,9	91,3	90,5	88,5	85,8	82,9
<b>Trajectoire revue en avril 2013 par le programme de stabilité en % du PIB</b>						
Solde effectif	- 4,8	- 3,7	- 2,9	- 2,0	- 1,2	-0,7
Solde structurel	- 3,7	- 2,0	- 1,0	- 0,2	+ 0,2	+ 0,5
Dette	90,2	93,6	94,3	92,9	90,7	88,2
<b>Trajectoire revue par les lois de finances rectificatives en juin 2014 en % du PIB</b>						
Solde effectif	- 4,8	- 4,3	- 3,8	- 3,0	- 2,2	- 1,3
Solde structurel	- 3,9	- 3,1	- 2,3	- 1,2	- 0,8	- 0,25
Dette	90,2	93,5	95,6	95,6	94,2	91,9

## B. L'avis rendu par le Haut Conseil des Finances Publiques sur les projets de lois de finances rectificatives de l'État et de la sécurité sociale pour 2014

Ce Haut Conseil a été instauré par la loi organique précitée du 17 décembre 2012 sur la programmation et la gouvernance des finances publiques.

Dix-huit mois après l'adoption en décembre 2012 de la loi de programmation pluriannuelle des finances publiques pour la période 2012 à 2017, les projets de lois de finances rectificatives de l'État et de la sécurité sociale pour 2014 présentés en juillet 2014 font état d'un déficit des finances publiques pour 2013 supérieur de 1,3 points de PIB pour le déficit effectif et de 1,5 points de PIB

pour le déficit structurel à ceux qui étaient prévus par la loi de programmation pluriannuelle. Pour 2014, les écarts respectifs sont de 1,6 points et de 1,2 points.

Dans son avis rendu le 5 juin 2014 sur ces projets de lois de finances rectificatives, le Haut Conseil constate donc que le déficit structurel pour 2014, prévu à hauteur de 1,2 points de PIB, continue de s'écarter de la trajectoire prévue par la loi de programmation et que l'ajustement complémentaire prévu pour 2014 ne corrige que de 0,3 point de PIB l'écart de 1,5 points de PIB constaté à fin 2013. Il relève aussi que, tout en reposant sur des hypothèses de finances publiques plus réalistes que celles retenues au stade de projet de loi de finances initiale de l'État, la prévision de déficit structurel de 2,3 % du PIB à fin 2014 risque de ne pas pouvoir être réalisée.

## 4 L'impératif d'une gouvernance commune de nos finances publiques pour mieux faire comprendre et mieux assurer le rétablissement de nos comptes publics

### A. L'ampleur des efforts à consentir en vue du redressement de nos comptes publics

Les efforts à consentir pour opérer ce redressement sont considérables au regard du niveau de dégradation qui affecte nos finances publiques. Pour rendre plus expressifs la portée de ces efforts, on peut, par exemple, rappeler que la charge de remboursement de la dette, reportée en grande partie sur les prochaines générations,

équivalait à 53 000 € par foyer fiscal, et bien plus pour les foyers fiscaux payant l'impôt sur le revenu, qui ne comptent qu'environ la moitié du nombre total des foyers fiscaux.

Cette charge risquera d'apparaître d'autant plus inéquitable pour les prochaines générations qu'elle a financé à 90 % des dépenses de fonctionnement ou le remboursement d'emprunts antérieurs et à 10 % seulement des dépenses d'investissement, ce qui, de surcroît, constitue un non-sens économique<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> Données ressortant des informations annexes (page 241) dans le projet de loi de finances pour 2014.

La nation française se trouve donc financièrement à la croisée des chemins pour engager de véritables réformes structurelles capables de rétablir ses équilibres économiques, sociaux et financiers. Elle le doit à ses entreprises, pour rétablir leur compétitivité dans le cadre d'un monde économique globalisé, ainsi qu'aux générations futures pour essayer de rendre plus supportable le fardeau de la dette à rembourser.

En cohérence avec les avis rendus par le Haut Conseil des Finances Publiques, le Gouvernement a pris l'engagement, dans la version de mai 2014 du programme de stabilité adressé à la Commission européenne, de **diminuer l'écart de réduction du déficit par rapport à la loi de programmation pluriannuelle en prévoyant un effort structurel de 50 Md€ sur 3 ans de 2015 à 2017, qui porterait exclusivement sur les économies de dépenses publiques, sans augmenter le niveau des prélèvements obligatoires appelés au contraire à baisser dès 2015, vu le « ras le bol fiscal » exprimé dans le pays.**

Ce nouvel engagement a d'abord pour objectif de ramener le déficit effectif ou nominal à 3 % du PIB à fin 2015, pour essayer de respecter le délai supplémentaire accordé par la Commission de Bruxelles, alors que l'engagement antérieur prévoyait la réalisation de cet objectif à fin 2013, délai accordé sous réserve que le Gouvernement français mette effectivement en œuvre les réformes structurelles attendues, seules capables d'assurer un redémarrage de la croissance économique, la diminution du chômage par une création suffisante d'emplois et, par voie de conséquence, la résorption des déficits et de l'endettement publics.

Dans cette voie, le Président de la République a annoncé la négociation d'un pacte de responsabilité avec les partenaires sociaux, en vue de la recherche d'une nouvelle baisse du coût du travail, après le crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE), notamment par la diminution des cotisations sociales versées par les employeurs afin de contribuer plus fortement à la création d'emplois par la restauration de la compétitivité économique des entreprises françaises.

## **B. L'association indispensable des trois sphères d'administrations publiques à l'effort de redressement de nos comptes publics**

### **1. Les efforts prévus pour l'État et les administrations de sécurité sociale**

Devant l'ampleur considérable des économies recherchées sur la dépense publique, les trois

sphères d'administrations publiques devront contribuer à l'effort de redressement des comptes publics.

**La sphère de l'État (administrations et opérateurs) continuerait de participer à cet effort à hauteur de 18 Md€ par rapport à une évolution « spontanée » de ses dépenses, c'est-à-dire une évolution tendancielle de celles-ci sans mesure d'économie.** En réalité, le budget de l'État pour 2014, au niveau du projet de loi de finances rectificative de juillet 2014, prévoit un total de dépenses de 375,9 Md€, contre 376,8 Md€ prévus dans la dernière loi de finances rectificative pour 2013, soit une quasi-stabilité en valeur d'une année sur l'autre. Si l'effort prévu pour réduire les dépenses apparaît ainsi, dans l'absolu, moindre que l'effort affiché, les prévisions en matière de recettes pour 2014 ont été établies de manière particulièrement prudente puisqu'elles sont évaluées à un montant net total de 293 Md€, contre 304,7 Md€ en 2013, en raison sans doute du constat de la moins-value très importante subie au cours de cette dernière année de l'ordre de 11 Md€ sur le montant net des recettes fiscales.

Au total, compte tenu de cet effort limité d'économies sur les dépenses et des prévisions prudentes établies sur les recettes, **le déficit du budget de l'État resterait, pour 2014, de plus de 10 Md€ supérieur à celui prévu à fin 2013, soit 82,9 Md€ contre 72,1 Md€ et de plus de 20 Md€ par rapport à celui prévu à fin 2012 en loi de finances initiale pour 2013, soit 62,3 Md€.**

Ces évolutions réalisées en 2013 et prévues pour 2014 montrent l'ampleur des difficultés qui seront à surmonter de 2015 à 2017, dans la gestion des finances de l'État, pour parvenir au niveau des économies de dépenses susceptibles de nous replacer dans la trajectoire de suppression du déficit structurel de nos finances publiques à fin 2017.

Les administrations de sécurité sociale devraient contribuer, elles aussi, à l'effort d'économies à hauteur de 21 Md€ en 2014, dont 10 Md€ prévus sur les dépenses d'assurance maladie et 11 Md€ sur les autres dépenses de protection sociale (retraites et indemnités de chômage) et les dépenses de fonctionnement. En ce domaine, chacun veut bien reconnaître que continuer à financer par l'emprunt des dépenses de soins et de pensions, avec un encours de dette de sécurité sociale qui devrait atteindre 130 Md€ à fin 2014, placerait la France dans une situation de plus en plus atypique au regard des pays européens comparables, aucun de ces pays n'ayant mis en œuvre un tel financement de plus en plus insupportable pour les générations futures s'il devait se perpétuer et s'accroître sans en voir la fin.

## 2. La participation des collectivités locales à l'effort de redressement de nos comptes publics fondée sur une gouvernance commune des finances publiques

Pour les collectivités locales, cette participation se traduira d'ores et déjà, en 2014, par une baisse de 1,5 Md€ des dotations de l'enveloppe normée que leur verse l'État, à laquelle devait s'ajouter une baisse supplémentaire de cette enveloppe de 1,5 Md€ en 2015, soit une baisse cumulée de 4,5 Md€ en deux ans par rapport à l'enveloppe reçue en 2013, annoncée dès le mois de février 2013.

Cependant, le non-respect susmentionné de la trajectoire de résorption des déficits publics et la nécessité d'accroître les efforts supplémentaires de réduction de la dépense publique pour diminuer l'écart par rapport à cette trajectoire, tout en finançant, en particulier, la baisse des cotisations sociales versées par les employeurs, impose d'associer plus étroitement les collectivités locales aux recherches d'économies sur l'ensemble de la dépense publique en les intégrant dans un dispositif de gouvernance commune des finances publiques.

Ce type de dispositif avait été prévu par le Premier ministre, le 12 mars 2013, à l'occasion du lancement des travaux de préparation du pacte de confiance et de responsabilité entre l'État et les collectivités territoriales, à travers la création d'un Haut Conseil des Territoires appelé à devenir « *le lieu de dialogue permanent entre les représentants des collectivités et de l'État* ». Le projet de cette création avait été confirmé dans le troisième projet de loi formant l'Acte III de la décentralisation, adopté en Conseil des ministres le 10 avril 2013, où il était notamment mentionné que le Haut Conseil des Territoires pouvait être consulté sur la programmation pluriannuelle des finances publiques.

Ces dispositions, intégrées dans un premier temps dans le projet de loi sur la modernisation de l'action territoriale et d'affirmation des métropoles, n'ont finalement pu être adoptées par le Parlement et ne figurent plus dans la loi publiée le 28 janvier 2014, à l'initiative des sénateurs pour qui le Haut Conseil des Territoires, consulté sur tout projet de loi relatif à l'action publique locale, risquait de marcher sur leurs platebandes.

Après cette reculade, les finances publiques françaises ne sont toujours pas dotées d'une instance de gouvernance commune associant l'État et les représentants des collectivités locales et la participation des finances locales à l'effort de redres-

sement des comptes publics ne relève toujours que de dispositions non contraignantes.

Ainsi, l'article 2 de la loi organique du 17 décembre 2012 relative à la programmation et à la gouvernance des finances publiques précise que : « *La loi de programmation des finances publiques peut comporter des orientations pluriannuelles relatives à l'encadrement des dépenses, des recettes et du solde, ou au recours à l'endettement de tout ou partie des administrations publiques* ».

En son article 9, cette loi de programmation dispose que : « *Les collectivités territoriales contribuent à l'effort de redressement des finances publiques selon des modalités à l'élaboration desquelles elles sont associées* » et son article 13 précise que l'ensemble des concours financiers de l'État aux collectivités territoriales diminuera de 0,75 Md€ en 2014 et de 0,75 Md€ en plus en 2015, sommes portées ultérieurement à 1,5 Md€, mais le rapport annexé à ladite loi prend bien soin de rappeler que : « *Les collectivités territoriales participent à l'effort de redressement des comptes publics dans le respect de la libre administration de chacune* ».

Si le troisième alinéa de l'article 72 de la constitution précise bien que la libre administration des collectivités territoriales s'exerce « *dans les conditions prévues par la loi* », aucune disposition légale ne limite actuellement cette liberté d'administration pour imposer la participation des collectivités locales aux décisions à prendre et à la contribution aux économies à réaliser pour redresser les comptes publics.

A contrario, la réduction de 1,5 Md€ des dotations accordées en 2014 a pu être décidée unilatéralement par l'État sans être déferée au Conseil constitutionnel comme contraire à la libre administration des collectivités territoriales.

Toutefois, ce type de décision tendant à imposer indirectement un effort d'économies par la réduction des ressources risque de s'avérer inadéquat et de devenir insupportable dans un contexte où l'attente de l'État en matière d'économies à réaliser par les collectivités locales sur la dépense publique ne peut que se renforcer pour mieux assurer le redressement des comptes publics à l'échéance prévue par nos engagements prévus, c'est-à-dire au plus tard à fin 2017.

Seule une gouvernance commune des finances publiques est susceptible de faire accepter cet effort accru d'économies attendu des collectivités locales, au regard, en particulier, de l'aisance financière dont elles ont pu bénéficier dans le passé.

Les transferts financiers octroyés par l'État ont largement contribué à cette aisance : de 2003 à

2014, l'ensemble de ces transferts a, en effet, progressé, hors effet de la décentralisation, de 32 %, comparé à une inflation cumulée de 20 %, soit un écart positif de 12 points, qui était de 16,5 points avant le gel en valeur de l'enveloppe normée des dotations à partir de 2011.

De même, entre 1983 et 2012, les recettes des collectivités locales ont enregistré une progression moyenne annuelle en volume de 3,4 %. La suppression de la taxe professionnelle et son remplacement par de nouveaux impôts s'est accompagnée d'une augmentation globale du produit de la fiscalité directe locale (hors compensation par l'État) de 7,1 % de 2009 à 2013.

Sur la base de cette aisance financière, les collectivités locales ont pu augmenter leurs dépenses de fonctionnement à un rythme moyen annuel de 2,9 % de 1983 à 2012, tout en renforçant globalement leur niveau d'épargne brute. L'effectif de leur personnel, en particulier celui du secteur communal (communes et EPCI) a crû, hors transferts dûs à la décentralisation, de 2 % en moyenne annuelle de 2002 à 2011.

En 2014, la baisse de 1,5 Md€ des dotations de l'État ne représentera que 1,5 % de l'ensemble des concours financiers aux collectivités locales qui s'élèveront, au total, à 100,7 Md€, ou 3,2 % du montant des dotations comprises dans l'enveloppe normée prévue à hauteur de 47,3 Md€.

Toutefois, comme précisé plus haut, alors qu'il avait été annoncé début 2013 une baisse supplémentaire de 1,5 Md€ pour 2015, un an plus tard, début 2014, l'effort demandé aux collectivités locales de 11 Md€ sur la période 2015 à 2017 se traduirait, sur la base d'une réduction supplémentaire des dotations de l'État égale au tiers tous les ans de l'effort demandé de 11 Md€, soit 3,65 Md€, par une diminution totale, en cumulé sur toute la période de 2014 à 2017, de 27,9 Md€, soit l'équivalent de près de 30 % du total des concours financiers de l'État attribués aux collectivités locales en 2013.

Cette réduction est ressentie comme une rupture brutale dans les relations financières avec l'État, au regard de la période faste que ce dernier a favorisée jusqu'à un passé récent. Mais précisément, l'aisance financière qui s'en est suivie globalement pour les collectivités locales et le rythme d'évolution de leurs dépenses de fonctionnement, notamment de personnel, ont laissé à penser au Gouvernement qu'elles sont en capacité de supporter la contribution renforcée qu'il leur demande.

Toutefois cet effort ne paraît pouvoir être compris et accepté que si l'État parvient à entraîner les

collectivités locales dans une gouvernance commune des finances publiques et à infléchir suffisamment les dispositifs de péréquation financière pour répartir équitablement l'effort entre les différentes catégories de collectivités locales et entre les collectivités locales elles-mêmes.

Au stade actuel, les dispositifs de péréquation verticale et horizontale semblent, à cet égard, insuffisants. En effet, en 2013, la part péréquatrice de la dotation globale de fonctionnement ne représentait que 17 % de son total et la redistribution financière opérée au moyen des différents fonds de péréquation horizontale ne relevaient qu'à hauteur de 18,7 % la part péréquatrice des transferts reçus par les collectivités locales au titre de la DGF et des attributions du FPIC.

S'agissant des réformes structurelles attendues, celles qui sont le plus souvent évoquées concernent l'économie. En effet, un retour à une économie plus compétitive doit former le socle d'une croissance économique plus dynamique et d'un rétablissement durable de l'équilibre de nos finances publiques.

Toutefois, d'autres réformes structurelles concernant plus directement la gestion et les finances publiques devraient aussi conforter la croissance économique en améliorant son environnement par la diminution des dépenses publiques et des prélèvements obligatoires. Pour ce qui concerne la gestion et les finances locales, deux grands types de réformes pourraient y contribuer.

Le premier type de réformes, de nature institutionnelle, viserait à **désépaissir le millefeuille administratif**. À cet égard, les projets gouvernementaux de diminution du nombre des régions, de reconsidération des missions des départements en vue de leur éventuelle disparition à l'horizon de 2020 et d'accroissement de la taille et de diminution du nombre des communautés de communes allant de pair avec la dissolution de nombreux syndicats dont les compétences se superposent à celles des communautés, vont dans le bon sens.

En second lieu, **les conditions d'exercice de leurs compétences par les collectivités devraient également être profondément réformées**. Plutôt qu'une organisation complexe basée sur des collectivités chefs de files pour l'exercice de blocs de compétences, tels qu'instaurés par la loi MAPAM (Modernisation de l'Action Publique territoriale et d'Affirmation des Métropoles) du 27 janvier 2014, mieux vaudrait revenir à un exercice plus clair et plus responsabilisant de cet exercice, en supprimant, comme cela avait été initié par la loi du 16 décembre 2010 de réforme

des collectivités territoriales et maintenant envisagé par le Gouvernement actuel, la clause générale de compétences, notamment des régions et des départements, ce qui permettrait, en particulier, de limiter, voire de supprimer dans de nombreux cas, les cofinancements, souvent sources de suréquipement et de dépenses de fonctionnement mal maîtrisées.

**De même, une plus forte mutualisation des services dans le bloc communal, entre communes et communautés, pourrait être source d'économies significatives sur les dépenses de fonctionnement.** À cet égard, l'article 55 de la loi MAPAM précitée, ajoutant un paragraphe V à l'article L 2511-4-1 du CGCT, introduit le principe d'un coefficient de mutualisation égal au rapport entre la rémunération du personnel employé dans les services fonctionnels de la communauté et la rémunération de ce personnel employé par la communauté et les communes membres. Il ajoute que : « *Dans les six mois suivant la promulgation de la loi, le Gouvernement présente un rapport au Parlement évaluant les conséquences financières de la prise en compte du coefficient de mutualisation des services comme critère de répartition de la dotation globale de fonctionnement perçue par les communes et les établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre* ».

Ainsi, le montant de la principale dotation de l'État aux collectivités locales serait-il, à l'avenir, de plus en plus conditionné par la recherche d'une plus forte péréquation dans un contexte financier de plus en plus contraint, mais aussi par la reconnaissance d'une plus forte mutualisation des services dans le bloc communal. Toutefois, ces réformes structurelles ne produiront un effet véritablement significatif, en matière d'économies sur les dépenses, que sur le moyen et long terme. Or, à plus court terme, il est à craindre qu'elles ne se traduisent, en l'attente d'une baisse significative des dépenses de fonctionnement, par une diminution importante des dépenses d'investissement, ou par une augmentation de la pression fiscale ou de l'endettement en vue de préserver une certaine capacité d'investissement.

C'est pourquoi il est indispensable que, parallèlement à l'effort important d'économies demandé aux collectivités locales, l'État sache faire accepter une gouvernance commune des finances pu-

bliques et renforce tous les dispositifs de péréquation financière pour rendre cet effort équitable et supportable.

\* \* \*

À l'avenir, en effet, une gouvernance commune des finances publiques, en particulier des finances locales, devrait permettre de concevoir et de réaliser, au terme de décisions concertées entre élus nationaux et élus locaux, une plus forte péréquation des ressources financières entre catégories de collectivités locales et entre collectivités locales en vue de faire mieux accepter et supporter une contribution durable de leur part à l'effort de redressement des comptes publics. De façon générale, la vocation de cette gouvernance consisterait à faire comprendre et accepter par les élus locaux l'entrée des collectivités locales dans un nouveau paradigme financier qui romprait avec les facilités offertes par l'aisance financière du passé.

Le droit budgétaire adopté au niveau européen nous engage à mettre en œuvre cette gouvernance commune. En effet, l'article 13 de la directive 2011/85 du 8 novembre 2011 prévoit que : « *Les États membres mettent en place des mécanismes appropriés de coordination entre les sous-secteurs des administrations publiques, afin d'assurer l'intégration*

*complète et cohérente de tous ces sous-secteurs dans la programmation budgétaire, dans l'élaboration de règles budgétaires chiffrées spécifiques au pays, ainsi que dans l'établissement des prévisions budgétaires et dans la mise en place de la programmation pluriannuelle, comme prévu notamment dans le cadre budgétaire pluriannuel* ».

Cet engagement européen a reçu, pour ce qui concerne la France, un début de transposition en droit français par la loi organique du 17 décembre 2012 sur la programmation et la gouvernance des finances publiques qui prévoit, en son article 2 que : « *La loi de programmation des finances publiques peut comporter des orientations pluriannuelles relatives à l'encadrement des dépenses, des recettes et du solde, ou au recours à l'endettement, de tout ou partie des administrations publiques* » et, en son article 4, que : « *La loi de programmation [...] peut comporter des règles relatives à la gestion des finances publiques ne relevant pas du domaine exclusif des lois de*

“ À l'avenir, [...] une gouvernance commune des finances publiques, en particulier des finances locales, devrait permettre de concevoir et de réaliser [...] une plus forte péréquation des ressources financières... ”

*finances et des lois de financement de la sécurité sociale [...]. Ces règles peuvent avoir pour objet d'encadrer les dépenses, les recettes et le solde ou le recours à l'endettement de tout ou partie des administrations publiques ».*

Dans son dernier rapport sur la situation et les perspectives de finances publiques de juin 2014, la Cour des comptes préconise la création d'une loi de finances des collectivités territoriales, comme il en existe une pour l'État et une pour la sécurité sociale, mais qui ne comporterait, vu le principe constitutionnel de libre administration, que des objectifs indicatifs de dépenses fixés en association avec les collectivités territoriales, dans le cadre d'une gouvernance à construire, et cohérents avec un objectif pluriannuel de dépenses des administrations publiques locales inscrit dans la loi de programmation des finances publiques.

Quelle que soit la forme juridique et financière prise par la gouvernance commune, l'adhésion des élus locaux au nouveau paradigme financier dans lequel elle s'inscrit paraît devoir s'imposer au regard de l'effort assez gigantesque attendu pour le redressement de nos comptes publics, irréalisable sans une contribution significative de la part des collectivités locales. En tout état de cause, elle deviendrait encore plus incontournable si la trajectoire de redressement de nos comptes publics continuait à s'écarter de celle sur laquelle

la France s'est engagée à l'égard de ses partenaires européens.

Mais il faut bien reconnaître qu'il s'agit là d'une inflexion importante du cadre juridique et financier de la gestion des collectivités locales qui, au moment même où elle s'amorce, provoque une réaction de rejet de la part de nombre d'élus locaux et non des moindres<sup>3</sup>.

Depuis l'Acte I de la décentralisation en 1982, les lois constitutionnelles, organiques et ordinaires régissant ce cadre des relations entre l'État et les collectivités territoriales ont accru sans cesse leur autonomie en matière de dépenses, mais ont aussi réduit progressivement leur autonomie réelle en matière fiscale et financière, en déresponsabilisant ainsi, d'une certaine façon, les exécutifs locaux par un régime de décentralisation marchant sur une jambe. Cette responsabilisation insuffisante en matière de ressources a sans doute contribué à une moindre limitation des exécutifs locaux dans l'engagement des dépenses. Aussi, le mouvement actuellement engagé consistant à attendre de leur part une modération en ce domaine par la diminution des dotations de l'État risque de ne pas être à la hauteur de l'effort attendu, si une gouvernance commune avec l'État, les responsabilisant davantage en leur faisant partager les décisions qui s'imposent, continue à faire défaut. ■

3. Ainsi, M. Gilles Carrez, président de la commission des finances de l'Assemblée nationale, député et maire de Le Perreux-sur-Marne, déclare-t-il : « J'ai soutenu la baisse des dotations de 1,5 Md€ en 2014 et 2015. Il était envisageable de poursuivre le même effort en 2016 et 2017. Mais 11 Md€ c'est trop ; ce n'est ni équitable, ni soutenable ». De même, M. André Laignel, président du comité des finances locales et député maire d'Issoudun affirme-t-il : « La baisse des dotations aboutira à l'assèchement de nos territoires ».

## RAPPEL IMPORTANT À NOS ABONNÉS

N'oubliez pas que pour recevoir votre **Code d'accès** à la **version numérique** de la Revue et à ses archives, vous devez nous faire connaître votre **adresse courriel**.

### NE TARDEZ PAS !

Veuillez nous faire parvenir votre numéro client et l'adresse mail du lecteur par :  
Mail : [info@gestionfipu.com](mailto:info@gestionfipu.com)

# Communiqué de presse émanant de la Cour des comptes lors de la publication de son rapport annuel sur la situation et les perspectives des finances publiques

17 Juin 2014

## La situation et les perspectives des finances publiques

Le présent rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques est établi en application de l'article 58-3° de la loi organique relative aux lois de finances. Il vise à nourrir le débat du Parlement sur les orientations des finances publiques, mais aussi, cette année, sur les projets de loi de finances et de financement de la sécurité sociale rectificatives.

### 2013 : une réduction du déficit moins forte que prévu

Le déficit public (4,3 % du PIB) a été réduit de manière moins importante que prévu. L'évolution modérée des dépenses publiques n'a pas compensé la faiblesse des recettes, hors mesures nouvelles. Malgré un effort structurel considérable (1,5 point de PIB), le déficit structurel (3,1 % du PIB) reste loin de la trajectoire de la loi de programmation (1,6 % du PIB prévu en 2013).

Si le déficit de l'État a diminué de près de 13 Md€, celui des administrations de sécurité sociale ne se réduit quasiment plus depuis 2011 et celui des administrations publiques locales s'est creusé, à 0,4 % du PIB.

### Des comptes publics qui restent plus dégradés que ceux de la moyenne de l'Union européenne

En dépit d'une croissance économique en moyenne plus élevée, la France n'a pas amélioré

la situation relative de ses déficits publics. Sa dette publique, qui a augmenté plus que la moyenne européenne, se situe désormais au-dessus de celle-ci. Les dépenses publiques ont crû en France en 2013, alors qu'elles ont baissé dans le reste de l'Europe, et la progression des recettes y a été plus forte qu'ailleurs.

L'écart entre la France et l'Allemagne en termes de poids des dépenses publiques s'est accru entre 2001 et 2013 : la part des dépenses publiques dans le PIB a progressé de 5,4 points, alors qu'elle a baissé de 2,9 points en Allemagne. Cet écart tient pour l'essentiel aux évolutions des prestations sociales et des dépenses de fonctionnement des administrations publiques.

### 2014 : des risques de dépassement de l'objectif de déficit

La prévision de croissance de 1 % du PIB en 2014 retenue par le programme de stabilité a été jugée élevée, sans être considérée hors d'atteinte, par le Haut Conseil des finances publiques.

Compte tenu des pertes de recettes enregistrées en 2013, le programme de stabilité prévoit, pour 2014, un rendement des prélèvements obligatoires inférieur de 10 Md€ à la prévision de septembre dernier. Malgré cette correction, la Cour identifie encore un risque à la baisse, de 2 à 3 Md€, lié à la prévision d'élasticité des prélèvements obligatoires.

Même s'ils ne laissent aucune marge de sécurité, les nouveaux objectifs de dépenses de l'État devraient être atteints, de même que ceux des administrations de sécurité sociale (hormis ceux de l'Unédic). En revanche, malgré leur révision à la hausse, les prévisions de croissance des dépenses des administrations publiques locales paraissent encore sous-estimées, masse salariale et prestations sociales notamment.

Le déficit des administrations publiques pourrait donc être proche de 4,0 % du PIB en 2014, voire légèrement supérieur si la prévision de croissance du Gouvernement ne se réalise pas.

Enfin, même si les objectifs de déficit du programme de stabilité sont atteints, la dette publique dépassera 2000 Md€ à la fin de 2014.

### Des perspectives pour 2015 à 2017 très fragiles

Le retour à l'équilibre structurel des comptes publics, prévu en 2016 dans la loi de programmation, est reporté à 2017 dans le programme de stabilité 2015-2017. Ce programme intègre désormais le pacte de responsabilité et de solidarité et la montée en charge du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi. Compte tenu par ailleurs de la hausse programmée de certaines taxes, les prélèvements obligatoires devraient ainsi baisser de 14 Md€. Cette baisse nette ne s'élevant qu'à 6 Md€ dans les prévisions de finances publiques associées à la loi de finances initiale pour 2014, le complément a été compensé par une diminution de 8 Md€ des dépenses publiques prévues à l'horizon de 2017, afin d'atteindre le même objectif de déficit. Comme le montant des économies de dépenses prévues (50 Md€) n'est pas augmenté, le Gouvernement a donc implicitement révisé à la baisse son estimation de la croissance tendancielle des dépenses.

Si une partie des 50 Md€ d'économies est acquise ou suppose le prolongement d'efforts déjà engagés, 30 Md€ d'économies sont encore peu documentées, voire pour certaines d'entre elles incertaines car elles devront être réalisées par des administrations publiques dont l'État ne maîtrise pas les dépenses : régimes complémentaires d'assurance vieillesse, Unédic et, surtout, collectivités territoriales à hauteur de 11 Md€. Ces dernières peuvent en effet compenser en partie la baisse des dotations que leur verse l'État par une hausse des taux des impôts locaux ou un accroissement de leur endettement.

Les objectifs d'économies pour l'année 2015 sont très ambitieux. Or les économies identifiées dans

le cadre de la modernisation de l'action publique ne sont pas à la hauteur de cet enjeu : seuls 5 à 7 Md€ d'économies sont annoncés, sans que des mesures documentées et un calendrier précis soient présentés.

Les incertitudes qui s'attachent à la réalisation des économies prévues en dépenses, ajoutées aux risques pesant sur les prévisions de recettes, rendent très fragile la trajectoire des finances publiques 2015-2017, plus particulièrement pour l'année 2015.

### Des mesures structurelles d'économies à engager

Le programme de stabilité prévoit 18 Md€ d'économies pour l'État et ses opérateurs, 11 Md€ pour les collectivités locales et 10 Md€ pour l'assurance maladie. La Cour a choisi d'éclairer les réformes susceptibles d'infléchir durablement les dépenses relatives à la masse salariale publique, aux dépenses des collectivités locales et à l'assurance-maladie.

La **masse salariale** représente 23 % des dépenses publiques. Si la politique mise en œuvre à partir de 2013 (stabilité globale des effectifs, poursuite du gel du point d'indice et réduction de l'enveloppe des mesures catégorielles) est maintenue, la masse salariale de l'État augmentera d'environ 750 M€ par an, soit trois fois plus que l'objectif du budget triennal 2013-2015. De leur côté, les dépenses de personnel des administrations publiques locales et de sécurité sociale ont augmenté respectivement de 2,8 % et 1,2 % par an en volume au cours des dix dernières années (contre une baisse annuelle de 0,1 % pour les administrations centrales).

Les mesures utilisées dans la période récente risquent donc d'être insuffisantes et le recours à des leviers complémentaires doit être envisagé. Ils pourraient concerner notamment les rémunérations accessoires et régimes indemnitaires, les effectifs et la durée effective du travail, pour laquelle un bilan d'ensemble devrait être réalisé pour les trois fonctions publiques.

Les charges de fonctionnement des **collectivités locales** augmentent tendanciuellement de près de 3 % par an. La hausse des dépenses de personnel pourrait être freinée par le ralentissement des recrutements ainsi qu'une révision des règles de gestion relatives aux avancements, à la durée du travail et aux régimes indemnitaires. Des économies sont possibles sur les achats de biens et services au moyen d'une politique d'achats plus efficiente et mieux coordonnée entre communes et intercommunalités. Les régions peuvent également

réaliser des économies sur l'offre de transports régionaux de voyageurs et leur politique tarifaire.

Il apparaît enfin indispensable de mobiliser les gisements d'économies considérables que recèle le **système de santé**, ce qui est possible sans compromettre la qualité et l'égalité d'accès aux soins.

Les établissements de santé représentent 44 % des dépenses de l'objectif national de dépenses d'assurance-maladie. L'accélération du développement de la chirurgie ambulatoire y représente un enjeu majeur, permettant à terme de l'ordre de 5 Md€ d'économies.

La consommation française de médicaments, bien qu'elle ait nettement ralenti, est encore de 22 % supérieure en volume à celle observée par les pays voisins. Si la part de marché des médicaments génériques en volume était du même ordre qu'en Allemagne ou au Royaume-Uni, l'assurance maladie pourrait économiser de 2 à 5 Md€.

Sur les dépenses d'analyses médicales ou de transports sanitaires, la Cour a également mis en évidence un potentiel très important d'économies.

### Des outils de programmation des finances publiques à renforcer

La Cour constate de fréquents écarts entre prévisions et réalisation. Ainsi, en moyenne, pour les

lois de finances des années 2003 à 2013 (hors 2009), la croissance spontanée des prélèvements obligatoires a été surestimée de 4 Md€ par an et l'augmentation des dépenses publiques en valeur sous-estimée de 5 Md€.

Afin d'améliorer le respect des prévisions, certaines règles pourraient être adaptées pour être plus efficaces. Ainsi, les lois de programmation devraient comporter un objectif d'évolution en valeur des dépenses de l'ensemble des administrations publiques, décliné en objectifs par sous-catégories d'administrations. S'agissant de l'État, la loi de programmation pourrait également établir une règle encadrant l'évolution des crédits d'impôts, comme c'est le cas pour les dépenses budgétaires, et un objectif d'évolution du coût des autres dépenses fiscales.

Enfin, une loi de financement de la sécurité sociale dont le champ serait élargi à l'ensemble de la protection sociale obligatoire et une « loi de finances des collectivités territoriales » constitueraient des outils d'autant plus nécessaires que l'effort d'économies visé porte, pour une part importante, sur des administrations publiques non couvertes par une loi financière. ■

### Les économies provenant de la MAP dans le PLF 2014 (M€)

SPHÈRE SOCIALE dont :	5 800	dont impact des décisions MAP	650
Maîtrise des dépenses d'assurance maladie	2 900		
Réforme des retraites	1 900		
Économies sur les frais de gestion des caisses de sécurité sociale	500	EPP - « Efficience de la ges- tion des prestations d'assu- rance maladie »	450
Économies attendues de la renégocia- tion de la convention d'assurance chômage	300		
Économies sur les prestations familiales <sup>(1)</sup>	200	EPP « Aides à la famille » (Fragonard) <sup>(2)</sup>	200
ÉTAT-PLF 2014 dont :	9 000		1 426
Dépenses de fonctionnement	2 600		
Masse salariale	1 700		
Fonctionnement courant	900		
Concours aux autres entités	3 300	- Politique de l'eau - Formation alternance	210 550
Autres dépenses (hors dette et pen- sions)	2 600	- Aides entreprises - Aide juridictionnelle - Pol. Territ. Emploi	635 21 10
Charge de la dette	500		
<b>TOTAL</b>	<b>14 800</b>	<b>Impact total décisions MAP</b>	<b>2 076</b>

(1) S'ajoute à ces économies, un supplément de recettes d'IR généré par l'abaissement du plafond du quotient familial d'environ 1 Md€.

(2) Réforme des dispositifs de la prestation d'accueil du jeune enfant (PAJE) et du complément de libre choix d'activité (CLCA).

Source : Cour des comptes d'après un document d'analyse du Commissariat général à la stratégie et à la prospective



Christian NOYER  
Gouverneur de la Banque de France

## Extraits de la lettre introductive au Rapport annuel de la Banque de France, exercice 2013

### La réduction des dépenses publiques

**T**out va se jouer, dans la période à venir, sur notre capacité à préserver et renforcer la qualité et l'efficacité de la dépense publique tout en réduisant son montant.

C'est un enjeu essentiel de compétitivité, de crédibilité et de stabilité économique, financière et sociale. Il faut évidemment ne pas sacrifier les dépenses d'avenir – investissement, recherche – ni les politiques sociales qui font la preuve de leur efficacité ou ont des retombées très positives sur l'économie, santé publique de pointe et politique de la famille, en particulier. Pour cette dernière, même si son financement est appelé à changer, il est important de rappeler l'importance de la démographie dans l'avantage compétitif français et le rôle positif pour la consommation, la croissance et l'emploi que joue, depuis plusieurs décennies, la politique familiale. Optimiser la dépense publique impose un changement profond dans la démarche et la méthode. Il ne s'agit pas d'utiliser un « rabot » touchant, de manière indiscriminée et aveugle, l'ensemble des postes de dépenses. On soulignera ici deux points essentiels.

**L'effort de réduction des dépenses doit, au-delà du budget de l'État, viser l'ensemble des actions et des institutions publiques.**

Depuis une décennie, une attention accrue a été portée par les Pouvoirs publics à une meilleure maîtrise de la dépense sociale. Cela est justifié car le maintien au fil des années d'un déficit de la sécurité sociale est un non-sens économique et

une injustice vis-à-vis des générations futures. De nombreuses réformes sont intervenues, en particulier dans les régimes de retraite. Cet effort doit, bien sûr, être salué, mais il apparaît très insuffisant et nécessite donc d'être poursuivi.

Sous l'impulsion donnée par l'accord national interprofessionnel du 1<sup>er</sup> janvier 2013, de nombreuses transformations positives ont été apportées, qui sécurisent les parcours professionnels et favorisent la mobilité (droits rechargeables à l'assurance-chômage, droits à la formation entièrement transférables tout au long de la vie, généralisation de la couverture complémentaire santé obligatoire pour les actifs). Néanmoins, d'un point de vue tant budgétaire que d'efficacité économique et sociale, d'importantes questions demeurent. S'agissant, par exemple, de l'assurance-chômage, les mesures décidées lors de l'accord du 22 mars 2014 comblent approximativement 10 % du déficit prévisible, alors même que le régime a déjà accumulé une dette de près de 18 Md€. S'il est justifié, en période de difficultés économiques, de maintenir des conditions très ouvertes d'accès à l'assurance-chômage, un effort plus important aurait pu être réalisé sur certains paramètres comme les taux de remplacement ou sur les caractéristiques de certains régimes particuliers.

Par ailleurs, comme tous les autres secteurs, celui de la santé est soumis à une pression budgétaire accrue. De ce point de vue, il n'est pas certain que l'objectif de généralisation du tiers payant pour

l'assurance maladie doit être aujourd'hui une priorité, considérant notamment le risque budgétaire évident et l'ampleur des couvertures bénéficiant déjà aux assurés sociaux. Mais une autre catégorie budgétaire se révèle aujourd'hui tout aussi dynamique et susceptible de mettre en cause l'effort de réduction et de rééquilibrage engagé par le pays : il s'agit des dépenses et des prélèvements des collectivités locales.

Les chiffres parlent d'eux-mêmes. Les dépenses des administrations publiques locales ont augmenté de 13,9 % entre 2007 et 2012, plus que les dépenses de l'État sur la même période (11,2 %), et le dynamisme des dépenses de personnel est particulièrement notable. De manière générale, les communes, départements et régions contribuent peu à la montée des déficits publics et leurs budgets sont votés et exécutés proches de l'équilibre. Mais cet équilibre est atteint au prix, jusqu'à récemment, d'une forte hausse des dotations de l'État et, surtout, d'un poids croissant de la fiscalité locale, notamment sur les activités productives.

La poursuite de cette tendance mettrait en danger le succès de l'ensemble de la stratégie économique si l'allègement des charges consenti au plan national se voyait contrecarré, voire annulé, par une progression des impôts locaux. La réduction des dépenses au niveau des collectivités locales apparaît d'autant plus nécessaire que ce secteur est le seul à voir son déficit s'accroître en 2013 (de 5,4 milliards, pour atteindre 9,2 milliards d'euros).

Une gouvernance globale des finances locales s'impose donc aujourd'hui, comme l'a souligné récemment la Cour des comptes. Elle pourrait reposer, notamment, sur les deux piliers suivants : une vision agrégée et précise de l'équilibre des finances locales, actuellement rendue difficile par une fiabilité encore limitée des données financières agrégées des collectivités locales ; un financement des collectivités locales encadré par la loi, avec les mêmes objectifs et le même caractère normatif que la loi de financement de la sécurité sociale.

Une réorganisation administrative visant à simplifier le « millefeuille administratif » par la réduction du nombre des échelons territoriaux et l'élimination des partages de compétences est par ailleurs urgente, pour des raisons tant d'économies budgétaires que d'efficacité de l'action publique. Des mesures claires en faveur d'une régionalisation accrue, comme annoncé par le Premier ministre, vont dans le bon sens. Les dépenses de personnel de la fonction publique territoriale doivent aussi impérativement être contenues.

L'exigence d'une maîtrise accrue des dépenses de personnel s'applique d'ailleurs à toutes les composantes de la fonction publique. En 2013, malgré le

gel du point d'indice, la masse salariale de la fonction publique a augmenté de près de 5 Md€, soit autant que l'économie réalisée sur la charge de la dette publique grâce au bas niveau des taux d'intérêt. À cet égard, plusieurs axes d'économies supplémentaires sont évoqués à juste titre par la Cour des comptes : la poursuite du gel du point d'indice de la fonction publique, la réduction des mesures catégorielles pour l'ensemble des administrations publiques, la limitation du glissement vieillesse technique en ralentissant temporairement la progression des carrières. Si ces mesures sont nécessaires à court terme, elles ne peuvent constituer une solution de moyen et long terme. En effet, une baisse prolongée des rémunérations réelles conduirait à la paupérisation d'une fonction publique aux effectifs excessifs et de qualité déclinante.

Pour être véritablement efficace, la maîtrise accrue des dépenses de personnel doit donc surtout reposer sur une diminution des effectifs, qui peut être aisément compensée par une amélioration de l'efficacité globale de l'administration.

### L'efficacité de la dépense publique doit être mieux évaluée et mieux prise en compte.

Un véritable progrès en ce sens serait de systématiser l'évaluation de l'action publique et l'expérimentation a priori, en utilisant les techniques déjà déployées depuis de nombreuses années à l'étranger, notamment dans les pays anglo-saxons. Ceci permettrait d'optimiser les dépenses liées à des politiques publiques prioritaires (politique du logement, emplois aidés - trop souvent ciblés sur le secteur non marchand -, formation professionnelle...) et d'accroître l'acceptabilité sociale des réformes. En effet, si la réduction des dépenses permet *in fine* un meilleur service public, il n'y a aucune raison de s'y opposer.

Par ailleurs, toutes les politiques publiques devraient être jugées à l'aune de leur efficacité et de leur productivité. L'État peut s'appuyer sur les excellents audits réalisés par la Cour des comptes. Ceux-ci montrent combien la hausse des dépenses et les renforcements d'effectifs sur les dernières années se sont souvent traduits par des pertes de productivité qui en neutralisent les effets positifs, voire par une détérioration du service rendu à la collectivité. L'exemple de l'Éducation nationale, si importante pour l'avenir de la France, est frappant : malgré le renforcement de ses moyens, ses résultats ne cessent de reculer dans les classements internationaux. Celui de l'outre-mer ne l'est pas moins : la sur-rémunération des fonctionnaires, y compris locaux, très coûteuse pour les finances publiques, pousse à la hausse les prix et les salaires du secteur privé, ruinant la compétitivité des économies locales et provoquant un chômage structurel très élevé. ■



Benoit FLEURY

Agrégé des facultés de droit  
 Professeur à l'Université de Poitiers  
 Avocat associé (Cirier & Associés)

## Modernisation de l'action publique : quand le Think Tank Terra Nova sonne la charge !

À la fin de l'année 2013, le Think Tank Terra Nova s'est invité dans le débat sur la modernisation de l'action publique par la publication d'un rapport imposant, au titre évocateur : *La modernisation de l'action publique : la réforme de l'État, mère de toutes les réformes*. Il en résulte un document pertinent, qui alimentera les réflexions de chacun.

La réforme de l'État, entendue au sens large et communément admis aujourd'hui de réforme de l'administration associée à une redéfinition des responsabilités de l'État et de ses missions essentielles, demeure un sujet sensible et incontournable : « *la réforme de l'État, c'est maintenant, non parce que c'est un slogan, mais parce que c'est aujourd'hui indispensable* », « *la mère de toutes les réformes* », souligne notamment le *Rapport* objet de ces quelques lignes.

Le précédent quinquennat avait ainsi connu la fameuse révision générale des politiques publiques. Engagée en 2007, la RGPP visait une mise à plat de l'ensemble des missions de l'État afin d'identifier les réformes susceptibles de réduire les dépenses de l'État tout en améliorant l'efficacité des politiques publiques. La première vague de la RGPP a consisté en des réformes structurelles et une simplification des procédures administratives. La deuxième vague, lancée en 2010, visait en priorité les fonctions supports de l'État

ainsi que l'amélioration du service rendu à l'utilisateur. Trop souvent réduite à la règle du « un sur deux », la RGPP a cependant engagé une démarche novatrice en s'interrogeant sur la pertinence des politiques publiques. La méthode, le « vécu » au sein des administrations, tout comme l'insuffisance de la « traçabilité des décisions mises en œuvre, notamment de leurs effets budgétaires, insuffisante » (Cour des comptes, *Rapport public annuel*, 2010) ont souvent été dénoncées pour condamner l'initiative. En septembre 2012, un rapport d'évaluation de cette politique, rédigé par les trois grandes inspections générales interministérielles, *Bilan de la RGPP et conditions de la réussite d'une nouvelle politique de réforme de l'État*, a incité le nouveau Gouvernement à engager une nouvelle politique de modernisation de l'action publique.

Le Premier ministre a réuni, le 1<sup>er</sup> octobre 2012, un séminaire gouvernemental sur la modernisation de l'action publique afin de définir la feuille de route du gouvernement de l'époque en matière

de réforme de l'État. De nouveaux outils nécessaires à la mise en œuvre de la politique de modernisation de l'action publique, ont ainsi été créés : le secrétariat général pour la modernisation de l'action publique (SGMAP), nouvelle structure de pilotage des politiques de réformes, placé sous l'autorité du Premier ministre et le comité interministériel pour la modernisation de l'action publique (CIMAP), instance de décision et d'arbitrage présidée par le Premier ministre, se réunissant tous les trimestres.

À l'issue du 1<sup>er</sup> CIMAP du 18 décembre 2012, la MAP succédait ainsi officiellement à la controversée RGPP avec comme double objectif affiché de renforcer l'efficacité des services publics et contribuer à l'effort de redressement des finances publiques.

C'est dans ce contexte, qu'une année plus tard, Terra Nova tire les premiers enseignements. Une fois n'est pas coutume, le Think Tank livre un travail fourni, sans langue de bois. Le groupe de travail présidé par l'ancien Directeur de l'Agence pour le développement de l'administration électronique (ADAE), Jacques Sauret, s'est en effet fixé « *comme ligne de dire les choses, sans tabou, ni réserve* ».

### Le travail s'articule autour de trois grandes parties :

- **dans la première partie**, il dresse « *un constat alarmant* » de l'action publique dans « *une société en plein bouleversement face à un système administratif encore fondé sur une conception de l'État héritée de Napoléon* » et il considère qu'il est urgent de tirer les enseignements des réformes passées ; les élites politiques et administratives étant peu incitées à s'impliquer.
- **dans une seconde partie**, il insiste sur le fait que l'action publique doit être pertinente, simple et ouverte à l'innovation et à la société.
- **la troisième et dernière partie** ambitionne de répondre à la question « *Comment réformer et quoi faire ?* » pour aller vers une gouvernance déterminée, avec une stratégie claire, une organisation repensée au-delà des organigrammes avec une méthode plus professionnelle.

Au total, 49 propositions visent à réorienter la MAP. Terra Nova estime en effet que « *la dérive constatée avec la RGPP semble progressivement prévaloir dans la MAP* » qui pour « *sa première année* » n'a pas été « *une franche réussite* ». Estimant que « *la nécessaire réduction des déficits publics ne doit pas « pervertir » les mesures de modernisation de l'action publique, comme c'était le cas dans le RGPP et semble être à l'œuvre dans*

*la MAP* » (proposition n° 1), le groupe de travail propose de réorienter l'action gouvernementale en la matière et d'engager une deuxième phase pour parvenir à une action publique plus « *pertinente* », « *simple* » et « *agile* », ce qui suppose une « *stratégie claire* » et un « *calendrier réaliste* ».

En termes d'organisation, le rapport critique le SGMAP. La proposition n° 23 suggère de faire entrer la Direction générale de l'administration et de la fonction publique dans son champ. La proposition n° 25 propose dès lors de désigner des correspondants MAP au sein des services déconcentrés de l'État et de ses opérateurs. « *La gestion de l'interministérialité, dont l'efficacité conditionne celle du gouvernement, relève de Matignon. Et si depuis l'automne 2012, le SGMAP et les structures qui en dépendent, sont bien des services du Premier ministre, ce n'est pas le cas de la DGAFP, transférée à Bercy en 2008. Elle devrait redevenir un service du Premier ministre* », conclut le rapport. Et d'y ajouter quatre entités « *majeures de l'interministériel* » :

- la direction du budget (DB) ;
- la direction de la législation fiscale (DLF) du côté Bercy ;
- la Direction générale des collectivités locales (DGCL) ;
- et la sous-direction du corps préfectoral et des administrateurs civils pour le ministère de l'Intérieur.

Un florilège de propositions concrètes complète la critique, dont on pourra retenir quelques exemples significatifs :

- **diviser par deux la taille de tous les codes administratifs** d'ici trois ans : ce serait, selon le Think tank, le moyen le plus efficace de lutter contre l'inflation normative. « *Une telle commande obligerait chaque administration à revisiter radicalement tous les aspects et tous les recoins du droit national en vigueur. [...] Elle permettrait également de combattre la pratique actuelle consistant à prévoir des dérogations et des dérogations aux dérogations* », expliquent les auteurs. Il suffit ici de songer aux récentes saisines du Conseil d'État et du Conseil constitutionnel en matière de réglementation et de fiscalité de l'affichage publicitaire par exemple à la suite de la grande réforme de 2010, pour saisir la réalité du maquis normatif français...
- **figer le libellé des ministères** : Terra Nova estime que les novations sémantiques en la matière entraînent des dépenses supplémentaires et sont inefficaces et suggère en conséquence de « *fixer le libellé et le périmètre d'intervention des ministères de plein exercice* ».

Seuls les ministères délégués pourraient conserver leur souplesse dans ce domaine.

- **limiter le nombre de membres de cabinets ministériels à cinq personnes** : pour Terra Nova, il conviendrait de réduire à 5 le nombre de membres de cabinets ministériels, quel que soit le ministère : « *un directeur de cabinet, un chef de cabinet, une « plume » et deux conseillers politiques* ». Selon l'institution, un nombre trop important de membres de cabinet entraîne des effets pervers, notamment le fait qu'il éloigne le ministre de son administration. On retrouve ici la méfiance du groupe à l'égard des grands corps de l'État qu'il considère comme peu enclin à apprécier et piloter le changement.
- **en finir avec la culture du « zéro défaut, zéro risque »** : les agents publics sont surtout attachés à la qualité de leur production, ce qui allonge les procédures et rend parfois la politique publique inefficace. Les auteurs suggèrent donc de remplacer cette culture du « zéro risque, zéro défaut » par une culture fondée sur la gestion des risques. Ce qui « *permettrait de démontrer que l'administration consomme beaucoup de moyens pour autoriser et contrôler des champs dont les risques réels sont limités* ».
- **informer davantage les citoyens sur leurs droits sociaux** : actuellement, de nombreux bénéficiaires potentiels de prestations sociales ne les touchent pas. « *Cela peut apparaître en première intention profitable aux finances publiques, mais les effets secondaires sont souvent plus coûteux : soins plus lourds, phénomènes d'exclusion variés* », relève le Think tank. D'où l'importance de rendre l'administration proactive : ce serait elle qui prendrait l'initiative d'informer les citoyens sur leurs droits et leur demanderait s'ils veulent en bénéficier. Intention louable qui aurait cependant mérité d'être complétée par un volet sur la fraude aux prestations sociales, le développement des moyens et techniques de contrôle et l'indispensable politique pénale en la matière.
- **L'Open Data figure en bonne place** : les propositions n° 14, « *continuer et amplifier la politique d'ouverture des données publiques* » et n° 10, « *généraliser la mise à disposition de télé-services complets* », ont d'ailleurs été saluées en particulier par Mohamed Adnène Trojette, auteur d'un passionnant *Rapport sur les redevances liées à l'open data* (2013).

“ Au final, ce Rapport [...] livre de pertinentes réflexions, dont certaines n'échapperont cependant pas à la critique. ”

On pourra regretter la place trop restreinte réservée aux collectivités territoriales dans le *Rapport* alors que la modernisation de l'action publique est étroitement articulée avec la nouvelle étape de décentralisation, pour une efficacité renforcée de l'action publique et une meilleure organisation des compétences entre l'État et les collectivités territoriales. Il est vrai que le groupe a déjà livré de nombreuses réflexions en la matière, par une approche globale (participation active à la question de la réforme des collectivités) ou thématique (encore récemment en matière de logement). Les collectivités ne sont cependant pas totalement absentes du travail. La proposition n° 22 invite à cet égard à mettre en place à destination des collectivités territoriales, par l'intermédiaire de leurs grandes associations (Association des maires de France, Association des départements de France, Association des régions de France...) des partages d'expérience et la mise à disposition de

bonnes pratiques. Le rapport note encore qu'elles ne jouent pas « *le rôle qu'elles devraient* ». Elles demeurent dans une vision trop « *verticale* », « *focalisées sur leurs relations avec l'État ou l'Europe d'un côté et vers les collectivités de l'échelon inférieur de leur territoire de l'autre côté* ». En outre, la proposition n° 30 propose de repenser l'organisation de l'action publique en distinguant les fonctions d'accueil qui seraient entièrement confiées aux communes et aux intercommunalités, des

fonctions d'expertise et de traitement, de celles de pilotage, évaluation, contrôle. Enfin, dans le domaine de l'innovation, « *les grandes collectivités territoriales devraient également se doter de cellules d'innovation, rattachées directement au DGS. Ces cellules seraient en relation avec leurs correspondants des autres entités publiques au niveau local, ainsi qu'avec les équipes des associations de collectivités (AMF, ADF, ARF, etc.) chargées de ces sujets pour le niveau national* ».

Au final, ce Rapport, qui n'est pas un audit des politiques publiques ou un examen de ces dernières, mais se veut un regard sur la machinerie administrative livre de pertinentes réflexions, dont certaines n'échapperont cependant pas à la critique. En particulier la charge contre les grands corps de l'État, presque accusés d'immobilisme, mériterait d'être relativisée. L'observateur attentif de l'administration française connaît les pistes d'amélioration envisageables, encore faut-il rappeler que le

service de l'État ne saurait consister en la transformation en un métronome de réformes que « le » politique n'aurait pas décidées.

## Le groupe aura-t-il été entendu ?

Rendu public peu de temps avant le quatrième CIMAP, ce dernier confirme sur un point les craintes exprimées par le Think tank. En effet, à la différence des précédents comités interministériels de modernisation de l'action publique, celui du 18 décembre 2013 a davantage mis l'accent sur les gains financiers attendus : 5 à 7 milliards d'économies en vitesse de croisière en 2017, laissant ainsi à penser que cette priorité l'emporte sur toute autre considération. Par ailleurs, les 29 décisions de ce CIMAP, regroupées autour de quatre thèmes : l'évaluation, la simplification et l'innovation, la modernisation numérique des services publics, le développement du dialogue social et de la culture managériale, laisse un sentiment d'incohérence. La rationalisation de la gestion publique par exemple fait l'objet d'un développement particulier sans que l'on sache très bien où figure la priorité : réduction des coûts en masse salariale, en moyens budgétaires ? De même les mesures annoncées pour développer le dialogue social et la culture managériale apparaissent-elles particulièrement floues. Finalement, un ensemble de « *mesures techniques là où l'on attendait un engagement politique fort, telle pourrait être la conclusion des décisions du CIMAP. La modernisation de l'action publique est en un enjeu politique, social et économique essentiel, qui court le risque de se perdre dans des analyses techniques très éloignées des défis budgétaires et financiers, mais aussi des préoccupations des citoyens. Si*

*certaines mesures sont très visibles, elles demeurent insuffisantes car moderniser l'action publique doit avoir un sens et reposer sur des objectifs ambitieux. Sur ce point, le travail est en cours<sup>1</sup> ».*

Des avancées satisfaisantes apparaissent cependant, notamment en matière d'Open Data. Concernant les redevances liées à la réutilisation des données publiques, les décisions n° 24, 25, et 26 arbitrent les recommandations du rapport Trojette. La décision n° 24 entérine ainsi le principe de gratuité de la réutilisation des données publiques et décide de ne plus autoriser la création de nouvelles redevances. La décision n° 25 liste un certain nombre de redevances qui sont supprimées (données relatives aux dotations globales de fonctionnement versées aux collectivités locales par la DGCL, données de la CADA, parcellaire agricole de l'Agence de services et de paiement, données cadastrales de l'Institut national de l'origine et de la qualité, les données brutes diffusées par l'Institut français du cheval et de l'équitation, base des prix des carburants, toutes les semaines... ). La décision n° 26 affine quant à elle la doctrine du gouvernement en matière d'exception au principe de gratuité : aucune redevance ne saurait être exigée sur des données résultant des missions de service public des administrations générales. Le SGMAP devra soutenir les services publics concernés par l'anonymisation des données afin d'identifier les moyens de réduire ces coûts sans en dégrader la qualité. Enfin les opérateurs dont la mission même est de produire des données, parmi lesquels l'IGN, le SHOM, Météo France..., doivent rechercher des modèles économiques leur permettant de faire face aux évolutions.

Paris ne s'est pas fait en un jour... ■

1. H. Pauliat, : JCP A 2014, act. 197.



**Kristof DE MEULDER**

*Expert pilotage stratégique des actifs immatériels  
à l'Agence du patrimoine immatériel de l'État (APIE)*

## Développer le pilotage stratégique et la mesure des actifs immatériels des entités publiques

**Une gestion active du patrimoine immatériel des entités publiques impacte favorablement leur performance. La prise en compte de cette dimension immatérielle dans leur stratégie constitue un apport important dans leur effort de modernisation.**

L'exécution des missions de service public repose largement sur des éléments immatériels tels que les savoir-faire des agents publics, les bases de données et autres développements informatiques, les marques publiques ou encore la capacité organisationnelle et managériale. Toute entité publique s'appuie sur ces actifs pour répondre aux attentes des usagers, créer de la valeur sociale et économique, développer son activité, innover. Des études de plus en plus nombreuses menées à travers l'Europe ont mis en évidence l'impact d'une meilleure gestion du patrimoine immatériel sur la performance des entités publiques. Un service public plus moderne et plus efficace passe donc obligatoirement par une optimisation de cette ressource.

Or, l'absence de substance physique complexifie la gestion de ces actifs et requiert des outils adaptés. Des approches ont certes été développées dans le secteur privé pour lequel désormais la compétitivité se joue essentiellement sur les actifs incor-

porés tels que la capacité d'innovation ou encore l'image de marque, mais la spécificité des objectifs même du secteur public et l'absence de flux financiers rendent leur adaptation à ce contexte difficile.

Il est donc essentiel de développer une méthodologie adaptée à la sphère publique française, répondant aux préoccupations opérationnelles des gestionnaires publics, afin de favoriser la prise en compte de la dimension immatérielle dans les stratégies des organismes publics.

### **Le patrimoine immatériel public : un concept encore mal défini**

Le patrimoine immatériel public est un champ d'étude relativement nouveau dont l'appréhension est complexe du fait de la diversité des éléments le composant. Ceci explique sans doute que cette notion n'ait pas encore été définie juridiquement. Certes, le Code général de la propriété des personnes publiques (CG3P), dans sa

partie réglementaire, s'y réfère, mais pour mieux l'exclure du champ d'application des règles ordinaires de gestion du domaine.

Une première description des contours du patrimoine immatériel public a été réalisée dans le cadre de la circulaire du 18 avril 2007 relative à la gestion des actifs immatériels de l'État, confirmée ensuite par le décret n° 2009-151 du 10 février 2009 qui décrit les opérations de valorisation du patrimoine immatériel public pouvant donner lieu à perception de redevances pour services rendus. Ces deux textes ne prétendent pas donner une définition exhaustive de ce patrimoine.

Par ailleurs, la profession comptable est confrontée à la même difficulté et définit les immobilisations incorporelles par défaut. D'après la norme n° 5 du recueil des normes comptables de l'État (RNCE), « une immobilisation incorporelle est un actif identifiable, non monétaire et sans substance physique », reprenant ainsi la définition applicable pour les acteurs privés (Plan comptable général, § 211-1.3). Les comptes bancaires et autres participations financières sont donc exclus du champ. Bien que sans substance physique, ils relèvent des actifs monétaires.

Dans la pratique, les actifs immatériels seront généralement révélés par l'existence de droits qui y sont rattachés. Ce sont sur ces droits que reposent, notamment, la réalisation de transactions entre parties (cession, concession, exploitation, mutualisation...). Pour l'État, ces droits sont principalement de trois ordres :

- **Droits de propriété industrielle :** brevets, marques publiques, noms de domaine (par extension)...
- **Droits de propriété littéraire et artistique :** droits d'auteur, droits voisins et droits *sui generis* relatifs à des bases de données...
- **Droits spécifiques à la personne publique :** droit de lever l'impôt, droit d'accès aux professions réglementées, droit d'attribution de quotas, droit de privatisation temporaire du domaine public...

La comptabilisation de ce patrimoine immatériel doit répondre aux conditions fixées par le RNCE. Le compte général de l'État estime la valorisation comptable de ce patrimoine de l'État à environ 8,5 Md€ à fin 2013. Compte tenu des restrictions imposées par cette norme, ce montant ne reflète que très partiellement la richesse des actifs immatériels publics.

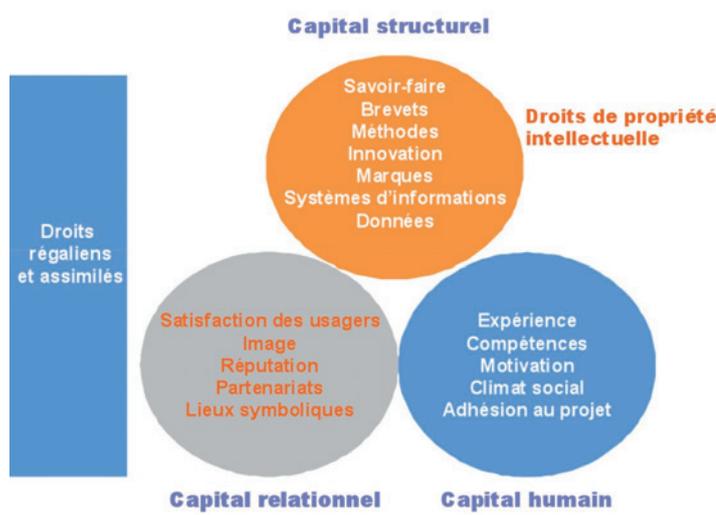
Pour éviter d'avoir une vision trop restrictive du patrimoine immatériel, il convient de compléter cette vision comptable et juridique par des

éléments qui ne peuvent faire l'objet d'une évaluation financière, mais qui apportent sans conteste une contribution de premier ordre à l'optimisation de la gestion des entités publiques.

Celles-ci sont en effet riches de nombreux actifs immatériels, plus difficiles à discerner car non couverts par des droits, ne faisant dans la plupart des cas l'objet d'aucune formalisation particulière. Il s'agira par exemple des savoir-faire, de la qualité de la relation avec les usagers et les partenaires, du capital organisationnel, de la charge symbolique de certains lieux publics, de la motivation des personnels, etc. Bien que ces éléments ne puissent pas faire l'objet d'une évaluation financière, ils ont incontestablement une valeur d'usage et les entités publiques ont intérêt à en optimiser la gestion pour améliorer l'efficacité du service public.

Traditionnellement, les différents éléments composant le patrimoine immatériel sont classés en trois grands sous-ensembles qui sont le capital structurel, le capital relationnel et le capital humain. Par souci de simplification, il est possible de désigner par capital structurel l'ensemble des éléments contrôlés par l'entité, couverts par des droits de propriété, soit la catégorie définie ci-dessus. Le départ d'un agent n'entraîne pas la perte d'un élément du capital structurel, contrairement aux actifs composant le capital humain, désignant l'ensemble des compétences des agents (le savoir, l'expérience, la motivation, etc.) qu'ils emportent avec eux en quittant l'entité. Enfin, le capital relationnel regroupe l'ensemble des relations qu'une entité entretient avec ses usagers et/ou partenaires. Il recouvre la réputation, l'image, la satisfaction, etc.

#### Décomposition du patrimoine immatériel de l'État



## L'importance des actifs immatériels dans les organisations

Le poids de l'immatériel dans le fonctionnement de l'économie contemporaine a été mis en évidence dans le secteur privé à travers de nombreuses études. Une prise de conscience autour de ce sujet a émergé, en première instance, du fait de la constatation d'un écart grandissant entre la valeur comptable des entreprises et leur valorisation par le marché (bourse ou prix de vente en cas de fusion/acquisition).

Les premiers travaux de recherche sur l'immatériel au sein des entreprises ont principalement porté sur le capital humain. Dès les années 60-70, des travaux, comme ceux menés par Gary Becker, ont amené à considérer ce capital comme un actif de l'entreprise ayant une valeur monétaire caractérisée par l'ensemble de ses aptitudes, ses connaissances et son savoir-faire. Comme tout capital, il doit faire l'objet d'un investissement et de dépenses d'entretien procurant des avantages aux entreprises qui l'emploient. Dans les années 70, le programme de recherche de Theodore Schultz et Gary Becker a donné lieu à divers projets sur la comptabilité des ressources humaines et leur valorisation en tant qu'actif.

Durant les années 90, des pionniers tels que Karl-Erik Sveiby (« The Intangible Assets Monitor », 1997) ou encore Leif Edvinsson (Le « navigateur » de Skandia, 1997) ont expérimenté des modèles de « reporting » du capital intellectuel. Au Japon, Nonaka et Takeuchi<sup>1</sup> se penchent en 1995 sur le processus de formation des connaissances et comment les entreprises peuvent en retirer un avantage concurrentiel. Mais l'outil de gestion du capital immatériel le plus répandu est sans doute la « Balanced Scorecard » (BSC) établie en 1996 par R. Kaplan et D. Norton. Il s'agit d'un tableau de bord aidant au pilotage stratégique des entreprises. Selon ses concepteurs, il est fondamental pour une entreprise de mesurer correctement les ressources dont elle dispose, y compris les ressources immatérielles, et non pas se focaliser uniquement sur la performance financière. La mesure du capital immatériel permet alors de détecter les forces et faiblesses de l'entreprise tout en indiquant aux gestionnaires les mesures à prendre pour améliorer la situation.

Ce ne sont que quelques exemples de chercheurs ayant travaillé sur l'importance des actifs immatériels pour améliorer la performance des organisations. En l'absence d'objectifs de rentabilité financière, il est légitime de s'interroger sur l'ap-

plicabilité de ces conclusions au secteur public et sur la pertinence d'une démarche de pilotage du patrimoine immatériel au sein de la sphère publique.

## Le pilotage des actifs immatériels dans les entités publiques

Une première réponse à cette question est venue des universités autrichiennes et espagnoles au début des années 2000. Elles ont développé des modèles de « reporting » de leur capital intellectuel dans un souci d'amélioration de leur performance en matière de recherche, mais aussi pour attirer les meilleurs étudiants et professeurs.

En 2005, un chercheur dénommé Anthony Wall<sup>2</sup> réalise une étude de fond sur la gestion des actifs immatériels des entités publiques en Irlande du Nord. Pour lui, la performance des entités publiques est bel et bien influencée par la qualité de gestion de leurs actifs immatériels, mais compte tenu des spécificités du secteur public, des outils adaptés sont requis.

Il est rejoint en cela par Eric Kong<sup>3</sup> qui met en exergue la pertinence d'axer le pilotage d'entités publiques sur leur patrimoine immatériel compte tenu de leurs spécificités. En effet, elles sont soumises à une pluralité d'objectifs parfois opposés, contrairement aux entreprises privées dont l'objectif final sera l'optimisation de la valeur créée. Ces objectifs peuvent être l'amélioration de la qualité du service, des économies de coûts, le développement de ressources propres, l'extension des missions, etc. tout en contribuant à l'intérêt général, le tout dans un contexte de réforme permanente. Le pilotage des actifs immatériels permet de répondre à ces contraintes en optimisant l'allocation des ressources, tout en donnant des repères aux usagers et agents, utiles pour accompagner les réformes.

En 2010, Yolanda Ramirez, professeure assistante à la faculté des sciences économiques et administration des affaires de l'Université de Castille-La Mancha, experte en management du capital intellectuel, relève que, dans la continuité de la théorie du « new public management », courant de pensée libérale d'inspiration anglo-saxonne pour la rénovation des services publics, de nombreux auteurs ont reconnu que le capital intellectuel était autant présent, voire plus, dans le secteur public que dans les entreprises privées<sup>4</sup>.

Selon Y. Ramirez, les dirigeants du secteur public travaillent, parfois inconsciemment, avec des actifs immatériels, alors qu'ils ne disposent pas forcément d'une méthodologie efficace pour identifier,

1. Nonaka, Ikujiro & Takeuchi, Hirotaka (1995), *The knowledge creating company*. New York: Oxford University Press.

2. Wall, Anthony (2005), *The development of strategic management in the non profit context: intellectual capital in the public sector*. *Public Management Review*, vol. 7, n° 2, pp 289-303.

3. Kong, Eric (2008), *The development of strategic management in the non-profit context: Intellectual capital in social services and non profit organizations*. *International Journal of Management Review*, vol. 10, n° 3, pp. 281-299.

4. Ramirez, Yolanda (2010), *Intellectual capital models in Spanish publish sector*. *Journal of Intellectual Capital*, vol. 11, n° 2, pp. 248-264.

évaluer et gérer ce patrimoine. Elle estime, tout comme A. Wall, que des modèles propres au secteur public doivent être élaborés car les objectifs des organisations publiques sont trop différents des entreprises privées pour que des méthodes identiques soient appliquées. Elle estime par ailleurs qu'une démarche de pilotage du patrimoine immatériel public doit commencer par l'identification des objectifs stratégiques de l'entité concernée. L'articulation entre l'identification et le pilotage des éléments composant le patrimoine immatériel d'une entité publique et ses objectifs stratégiques est un point essentiel pour optimiser la valeur d'usage de ces actifs.

### Des expérimentations concluantes menées en matière d'outil de pilotage dans le secteur public

Outre l'exemple des universités autrichiennes et espagnoles cité ci-dessus, d'autres organismes publics en Europe ont mené des expérimentations relatives au pilotage du patrimoine immatériel, généralement sous l'égide d'un programme de recherche académique.

En 2004, le projet SICAP<sup>5</sup> mené par l'Université de Madrid et financé par le ministère espagnol de la Recherche, vise à améliorer l'efficacité et l'efficience des services publics grâce à une meilleure gestion du capital immatériel. Le projet propose un tableau de pilotage qui s'appuie classiquement sur les trois composantes majeures du capital immatériel, à savoir le capital humain, le capital structurel et le capital relationnel. La méthodologie proposée consiste à décomposer le patrimoine immatériel d'une entité jusqu'à obtenir des éléments mesurables à l'aide d'indicateurs quantitatifs et qualitatifs. Le tableau de bord ainsi obtenu, avec une centaine d'indicateurs, sert d'aide à la décision stratégique en identifiant les forces et faiblesses d'une entité, en lien avec ses objectifs stratégiques. Ce modèle a été appliqué avec succès au sein de l'administration fiscale centrale espagnole.

En Italie, Matteo Mura du département de gestion de l'Université de Bologne a réalisé une étude de cas sur l'impact de la gestion du capital intellectuel sur la performance de l'opéra de Bologne<sup>6</sup>. Cette étude a mis en exergue que la performance de cet acteur public du monde de la culture reposait largement sur des éléments immatériels tels que l'expertise des agents, le partage des connaissances et le capital relationnel (usagers, fournisseurs, partenaires, mécènes...).

En s'inspirant des différentes démarches et études européennes, l'Agence du patrimoine immatériel de l'État (APIE) a conçu et réalisé, en 2012, le premier tableau de bord spécifique à une entité publique française pour le compte de l'Institut français du cheval et de l'équitation (IFCE), établissement public issu de la fusion entre les Haras nationaux et l'École nationale d'équitation. Cet organisme dispose d'un patrimoine immatériel très riche et diversifié : bases de données, compétences et savoir-faire (reproduction, art équestre, pédagogie, généalogie, métiers du cheval, etc.), marques prestigieuses (Haras nationaux, Cadre Noir), sites internet...

L'outil développé a permis de mettre en évidence cette richesse du patrimoine immatériel de l'IFCE, mais également les menaces susceptibles d'altérer à court et moyen termes ces actifs. Le départ de certains agents détenant des compétences rares peut affecter le capital « savoir-faire », la refonte des missions peut déstabiliser la perception des usagers et entamer le capital « marque » de l'entité, etc. Grâce aux indicateurs de mesure, il est possible de mettre en évidence ces moins-values immatérielles et d'engager des actions correctrices.

Dans un contexte budgétaire contraint, ce type d'analyse permet donc à l'institut d'optimiser l'allocation de ces ressources en fonction des risques identifiés, mais aussi de définir les orientations stratégiques futures en s'appuyant sur ses principaux atouts que sont les savoir-faire et la notoriété des marques.

### La prise en compte du patrimoine immatériel dans la stratégie des entités

Fort de ces différentes études et expériences menées qui ont permis de mettre en évidence l'impact du patrimoine immatériel sur la performance des entités publiques, il importe désormais de favoriser la prise en compte de ces actifs dans les stratégies des entités publiques. Cet objectif ne peut être atteint sans une méthodologie adaptée au contexte des organismes publics français, répondant aux préoccupations opérationnelles des gestionnaires.

Pour cela, la mise en place d'un tableau de bord spécifique au patrimoine immatériel avec un nombre substantiel d'indicateurs, comme le modèle proposé par le projet SICAP, n'est pas forcément la solution la plus adaptée. Les gestionnaires seront sans doute plutôt réticents à l'idée d'alourdir les « reportings » existants dans une

5. Centro de Investigación sobre la Sociedad del Conocimiento (2004), *La administración pública como agente de conocimiento en la sociedad de la información - Sistema de gestión y desarrollo del capital intelectual*. Madrid : Université Autonome de Madrid (ISBN: 84-688-8334-4).

6. Mura, Matteo (2009), *The effect of intellectual capital attributes on organizational performance: the case of the Bologna Opera House*. *Knowledge Management Research & Practice*, vol. 7, pp. 365-376.

telle proportion. Une condition essentielle pour aboutir à la généralisation d'une démarche de pilotage stratégique des actifs immatériels est de proposer, au contraire, un modèle d'analyse se limitant à un petit nombre d'indicateurs qui ont un véritable apport opérationnel pour les directions.

Cette conception d'un outil simple va dans le sens des préconisations de la circulaire du 1<sup>er</sup> avril 2014 relative à la préparation des volets « performance » des projets annuels de performance du PLF 2015 qui pousse vers une rationalisation des indicateurs de suivi.

Toute démarche d'optimisation de ce patrimoine démarre bien évidemment par l'identification des différents actifs immatériels dont dispose l'entité. Cette démarche d'identification ne vise pas à réaliser un recensement exhaustif, mais au contraire, à cerner les actifs stratégiques pour l'accomplissement des missions de service public et l'amélioration des performances, ainsi que les actifs présentant le potentiel le plus élevé du point de vue des externalités positives. Ces externalités peuvent se traduire par la création de services innovants pour les usagers, la diffusion de l'innovation dans la sphère privée, etc.<sup>7</sup>.

Ensuite, il convient d'associer à chaque élément jugé stratégique l'objectif poursuivi. Les enjeux liés à la gestion du patrimoine immatériel public sont multiples et très variés. Sans forcément être exhaustif, il est possible de distinguer six enjeux principaux qui peuvent se résumer comme suit : protection, qualité et efficience du service public, diffusion, notoriété et valorisation économique.

Pour aider les entités publiques à associer aux principales catégories d'actifs immatériels les enjeux pertinents, l'APIE a réalisé un cahier pratique intitulé « *Développer le pilotage stratégique et la mesure des actifs immatériels des entités publiques*<sup>8</sup> ».

Ce travail d'analyse permet de produire une cartographie des principaux actifs immatériels susceptibles de contribuer à l'atteinte des objectifs stratégiques. Cette cartographie présente le double avantage de favoriser une prise de conscience de la richesse des actifs immatériels présents au sein d'une organisation, mais également de se rendre compte de leur utilité dans la gestion au quotidien.

À partir de cet état des lieux, il est alors possible de prioriser quelques projets d'optimisation du patrimoine immatériel. Des indicateurs de mesure qualitatifs devront y être associés pour rendre compte de la réalisation de ces projets prioritaires. Il s'agit de mesures indirectes de la qualité sous-

jacente des différents éléments composant le patrimoine immatériel public et de leur évolution dans le temps. Pour être efficaces, ils doivent être très ciblés et en nombre limité.

Compte tenu de l'impact des actifs immatériels sur la performance publique, il y a un fort intérêt à intégrer des projets touchant au patrimoine immatériel très en amont dans l'élaboration des stratégies des entités publiques, c'est-à-dire dès la phase de préparation des contrats d'objectifs et de performance par exemple pour les opérateurs de l'État.

Par ailleurs, les indicateurs relatifs au patrimoine immatériel se révéleront généralement prospectifs, capables d'anticiper une évolution de la performance (exemple : impact de l'image de marque sur la fréquentation d'une institution culturelle). Pour cette raison, il peut être utile d'enrichir les tableaux de bord de gestion présentés aux comités de direction des entités publiques avec quelques mesures relatives au patrimoine immatériel. Des directions opérationnelles et de support peuvent également reprendre à leur compte des indicateurs d'éléments ciblés composant le patrimoine immatériel afin d'en améliorer la gestion.

Le cahier pratique élaboré par l'APIE reprend en annexe environ 80 exemples de projets d'optimisation possibles du patrimoine immatériel et les indicateurs de mesure associés. Cette liste illustre surtout la diversité des actions possibles pour optimiser la gestion des actifs immatériels, mais ne se veut en aucun cas exhaustive.

## La diffusion de la culture de l'immatériel au sein des entités publiques

Afin de mieux connaître les pratiques en matière de gestion des actifs immatériels au sein des opérateurs publics, l'APIE a lancé au printemps 2013 une vaste enquête auprès des 431 organismes couvrant tous les domaines d'intervention de l'État<sup>9</sup>. Près de 190 réponses ont été reçues, ce qui constitue un taux de retour remarquable et démontre l'intérêt grandissant pour cette thématique.

Cette étude a pu mettre en évidence que la moitié des entités interrogées a inclus au moins un objectif stratégique lié à son patrimoine immatériel dans les contrats de performance. Environ 33 % des entités ayant répondu ont par ailleurs déclaré inclure des indicateurs de mesure liés à l'immatériel dans les tableaux de bord de gestion. Elles sont d'ailleurs 68 % à penser qu'une meilleure gestion

7. Bourlange, Danielle (2013), Le patrimoine immatériel public - une nouvelle dimension de la gestion publique. *Gestion et Finances Publiques*, n° 7, pp. 11-15.

8. <http://www.economie.gouv.fr/apie/developper-pilotage-strategique-mesure-actifs-immateriels>

9. <http://www.economie.gouv.fr/apie/2013-08-resultats-letude-sur-gestion-des-actifs-immateriels-au-sein-des-operateurs-publics>

de leur patrimoine immatériel est de nature à améliorer leur performance.

On relève, en outre, une prise en compte croissante de l'immatériel dans les contrats d'objectifs et de performance. Quelques exemples peuvent être relevés parmi ceux faisant l'objet d'une diffusion publique. L'Agence nationale pour la gestion des déchets radioactifs (ANDRA) souhaite ainsi se positionner comme un acteur de référence en France et à l'international et valoriser ses savoir-faire. Le Service hydrographique et océanographique de la marine (SHOM) souhaite développer sa notoriété et sa reconnaissance auprès de ses publics cible tout comme les Parcs nationaux de France. De nombreux établissements ont retenu dans leur COP un objectif d'amélioration de la diffusion de leurs productions numériques ou encore le développement des ressources propres grâce au mécénat. Enfin, certains comme l'Institut de veille sanitaire (INVS) et l'Institut de la consommation (INC) ont inscrit un objectif générique « d'optimisation de leur patrimoine immatériel ». Ces quelques exemples démontrent une nouvelle fois la diversité des enjeux et des actions possibles dans ce domaine.

“ On relève une prise en compte croissante de l'immatériel dans les contrats d'objectifs et de performance ”

## Quel avenir pour la prise en compte de l'immatériel dans le pilotage stratégique ?

Compte tenu de l'impact du capital immatériel sur la performance de l'action publique, il faut passer d'une logique d'action d'optimisation de ce patrimoine « au cas par cas » à une gestion globale en faisant entrer l'immatériel au cœur des préoccupations des gestionnaires publics. L'inscription d'objectifs liés à l'optimisation de ce patrimoine dans les documents stratégiques des entités publiques est une première démarche vertueuse en la matière car elle implique l'ensemble des parties prenantes d'une entité publique : direction, agents et ministère de tutelle dans le cas d'un opérateur.

Le fait que près de 50 % des entités publiques interrogées dans le cadre d'une enquête aient affirmé inclure au moins un objectif lié à la gestion du patrimoine immatériel dans leur contrat d'objectif et de performance est à ce titre encourageant, mais mesure en même temps le chemin restant à parcourir. ■



René BARBERYE

Ancien Directeur de la Comptabilité publique, Président du conseil de surveillance du C.H de Rambouillet

## Comment stabiliser la dette des établissements publics de santé ?

La dette des hôpitaux a triplé depuis 2003, stimulée par les plans Hôpital 2007 et Hôpital 2012. Un encadrement plus strict et le ralentissement des investissements sont désormais nécessaires. Les hôpitaux sont également confrontés à des tensions de trésorerie compliquées par la prudence des banques. Des risques subsistent notamment en raison de l'encours des emprunts structurés. La Cour formule des recommandations pour stabiliser la dette des hôpitaux.

**D**ans le cadre des travaux qu'elle effectue pour la Commission des Affaires Sociales et pour la mission d'évaluation et de contrôle des lois de financement de la Sécurité sociale de l'Assemblée nationale, la Cour des comptes a présenté un rapport sur la dette des établissements de santé.

### Un emballement de la dette hospitalière, un ralentissement récent

La Cour constate tout d'abord que la dette des établissements publics de santé (EPS) a triplé depuis 2003, en passant de 9,8 à 26 Md€ en 2011,

puis à 29,3 Md€ en 2012. L'encours a augmenté en moyenne de 16 % pendant les années 2006 à 2009 et a atteint jusqu'à +19 % d'une année sur l'autre en 2009 après 18 % en 2008. Cette croissance a été ramenée à 10 % en 2010 comme en 2011.

La dette hospitalière globale représentait 17 % de celle des administrations publiques locales au sens de l'Insee en 2012 contre 9 % en 2002.

La durée résiduelle de la dette fin 2012 s'établissait à 18,5 ans mais 27 % de l'encours avait une durée résiduelle supérieure à 25 ans et 4 % une durée de vie résiduelle supérieure à 30 ans. Fin

2012, les emprunts à taux fixe représentaient 53 % de l'encours. Le taux d'intérêt annuel moyen était de 3,4 % fin S012.

Entre 2003 et 2012, le montant total des intérêts payés par les EPS a plus que doublé et représente 1,4 % de leurs charges d'exploitation.

L'emballlement de la dette des EPS trouve son origine dans les deux plans nationaux de soutien à l'investissement hospitalier qui se sont succédés au cours de la première décennie 2000 :

- d'abord le plan Hôpital 2007 lancé en 2002 qui a encouragé le recours aux crédits bancaires
- puis le plan Hôpital 2012 lancé en 2007 qui a favorisé le financement des investissements par la dette, les aides au remboursement des emprunts prenant le pas sur les aides en capital plus consommatrices de ressources pour l'assurance maladie intégrées dans l'ONDAM de l'année.

La Cour considère que c'est la sélectivité insuffisante des opérations et les multiples priorités définies par les pouvoirs publics qui ont entraîné un gonflement de la part financée par l'emprunt qui a été en définitive trois fois supérieure aux objectifs initiaux du plan Hôpital 2007. Cette logique a été reprise par le plan suivant.

Elle note que le passage à la tarification à l'activité a conduit les gestionnaires hospitaliers à intégrer dans les plans de financement des prévisions de croissance de l'activité et donc des recettes irréalistes en tablant sur un accroissement des parts de marché des hôpitaux publics. Celles-ci n'ont pris en compte ni les réallocations entre établissements, ni la compensation de la hausse globale de l'activité par la baisse des tarifs, ni le ralentissement de la progression de l'ONDAM.

La Cour n'a pas tort mais on peut lui objecter qu'à l'époque tout le monde était euphorique sur les effets de la mise en œuvre de la T2A et que certaines de ses conséquences, la baisse des tarifs, n'avaient été vues par personne.

La Cour observe également que des investissements massifs ont été souvent décidés sans véritable considération d'efficience. Elle donne pour exemple le projet de regroupement du CHU de Besançon qui n'a été que partiellement réalisé mais qui a généré des charges importantes.

La Cour estime que ces dérives n'ont été possibles qu'en raison d'une autonomie de plus en plus complète des établissements. Avant 2005, les EPS pouvaient emprunter librement mais le recours à l'emprunt nécessitait une délibération du conseil de surveillance transmise à l'ARH. Dans

les faits, les ARH ne se sont pas opposées aux décisions d'emprunt.

L'ordonnance n° 2005-406 du 2 mai 2005 a supprimé l'emprunt de la liste des matières soumises à la délibération du conseil d'administration et les ARH n'ont plus à connaître des recours à l'emprunt des EPS. Cette disposition s'est révélée particulièrement malencontreuse car, c'est à ce moment que les emprunts toxiques ont commencé à être proposés aux hôpitaux qui y ont vu souvent un moyen d'améliorer leurs résultats. De son côté, la tutelle était encore peu sensibilisée aux dangers de ce type d'emprunts, ce qui explique une certaine passivité.

La loi Hôpital, Patients, Santé et Territoires (HPST) du 21 juillet 2009 a encore renforcé les compétences des directeurs car ils sont seuls compétents sur le financement de l'exploitation et des investissements. Le conseil de surveillance n'est informé que rétroactivement au moment du vote du compte financier.

L'explosion de la dette et la prise de conscience de la dangerosité de certains emprunts ont provoqué en 2011 une réaction salubre mais tardive. L'article 12 de la loi de programmation des finances publiques pour les années 2011-2014 et le décret du 14 décembre 2011 ont créé un régime d'autorisation préalable pour les établissements publics de santé fortement endettés. Le recours à l'emprunt nécessite une autorisation de l'ARS si l'hôpital présente deux des caractéristiques suivantes :

- le ratio d'indépendance financière qui résulte du rapport entre l'encours de la dette à long terme et les capitaux permanents excède 50 %
- la durée apparente de la dette mesurée en rapportant l'encours total à la capacité d'auto-financement excède 10 ans
- l'encours de la dette rapporté au total de ses produits toutes activités confondues est supérieur à 30 %.

Par ailleurs, certains types d'emprunts sont prohibés.

La disparition du principal prêteur Dexia, la prudence des autres établissements de crédits, la vigilance des ARS, devraient permettre de normaliser la situation de ce secteur. D'autre part, les nouvelles normes comptables, notamment sur le provisionnement des risques des emprunts structurés, même si la Direction générale de l'offre de soins (DGOS) hésite à les faire appliquer par tous les établissements, vont dans le même sens.

Ces mesures tardives étaient devenues indispensables car, en 2012, plus de la moitié des hôpitaux

avaient un taux d'endettement défini par le rapport entre leur encours de dette à moyen et long terme et leurs produits d'activité supérieur à 30 % et près d'un tiers avaient un taux de dépendance financière supérieur à 50 % et un quart avaient une durée apparente de dette supérieur à 10 ans.

Le rapport cite le cas très différent mais illustratif de deux hôpitaux en situation difficile : le CHU de Saint-Étienne et le centre hospitalier de Montoire-sur-le-Loir.

La prise en compte du caractère excessif de la progression de la dette hospitalière a conduit à différer la deuxième tranche du plan Hôpital 2012 qui aurait dû être lancée en septembre 2011.

Pour les opérations supérieures à 50 M€ qui relèvent désormais du COPERMO (Comité interministériel de la performance et de la modernisation de l'offre de soins), une doctrine d'allocation des aides à l'investissement a été précisée par une circulaire interministérielle du 5 Juin 2013. Celle-ci tend à limiter l'accroissement de la dette en privilégiant les aides en capital par rapport aux aides à l'exploitation qui favorisent le recours à l'emprunt.

Mais il est évident que le ralentissement de l'investissement est la condition nécessaire à la stabilisation de la dette. Le ministère de la Santé a prévu une croissance de 300 M€ en 2013 puis 500 M€ en 2014 et 2015 avec pour objectif une stabilisation de la dette en 2015. Il s'agit d'un objectif ambitieux qui suppose en outre le maintien d'une capacité d'autofinancement à son niveau de 2011 et la stabilisation du fonds de roulement.

En tout état de cause, les contraintes qui s'imposent à nos finances publiques ne permettront plus de programmer des investissements d'une ampleur comparable à ceux de la décennie précédente.

### Des tensions de trésorerie récurrentes

En 2011, certains hôpitaux, peu nombreux il est vrai, se sont trouvés proches de la cessation de paiement.

Les dettes fiscales et sociales sont passées de 2293 M€ en 2009 à 2619 M€ en 2012 avec notamment un fort accroissement en 2011 (+19 %) des dettes vis-à-vis de l'URSSAF, ce qui constitue un phénomène nouveau. Les dettes vis-à-vis de la CNRACL ont également sensiblement progressé en 2011 (+24 %) avant de diminuer en 2012 (-7 %).

Cent dix établissements (10 % des EPS) ont des impayés à la CNRACL avec un cas extrême, celui de l'hôpital d'Ajaccio avec 20,6 M€ d'impayés pour les exercices 2007 à 2012.

De même, de 2009 à 2012, les dettes fournisseurs totales s'accroissent de 537 M€ soit + 22 % pour un montant total de 11 Md€.

Le délai global de paiement reste très inférieur au plafond de 50 jours (40 jours pour les CHU) mais avec néanmoins des dépassements. La réduction de ces délais se heurte parfois au souci des établissements d'optimiser la gestion de leur trésorerie en diminuant leur besoin en fonds de roulement et de limiter leur recours à un endettement à court terme.

Or, les besoins en fonds de roulement sont en progression notamment en raison du remboursement à la Sécurité sociale des fonds perçus par les hôpitaux lors du passage à la Tarification à l'activité (T2A).

Le compte au Trésor où figurent les disponibilités des hôpitaux qui était de 2,8 Md€ sur la période 2008-2011, a atteint 4,5 Md€ en 2013 car certains établissements par crainte d'un assèchement des concours bancaires en 2011, ont réalisé des tirages de précaution.

Pourtant, des hôpitaux ont connu en 2012 des menaces de cessation de paiement : Agen, Briançon, Fort-de-France, qui ont nécessité l'octroi d'aides d'urgence et des avances de la Sécurité sociale. Face à un risque croissant, la circulaire interministérielle du 14 septembre 2012 a créé les comités régionaux de veille active sur la situation de trésorerie des EPS qui associent les Agences régionales de santé et les Directions régionales des Finances Publiques.

Beaucoup d'établissements, sous la pression de la tutelle, disposent aujourd'hui d'un plan prévisionnel de trésorerie, ce qui devrait permettre la mise en place anticipée des mesures adéquates.

Il faut toutefois reconnaître que les EPS sont gênés par le fait que les financements à court terme sont plus difficiles à mobiliser. Or, 20 % des EPS avaient en 2011 recours à des lignes de trésorerie. Ces tirages qui s'élevaient à 16057 M€ en 2009 n'étaient plus que de 11771 M€ en 2012.

Cette baisse est à mettre en relation avec le refus des banques de renouveler certaines lignes de crédit et, en tout état de cause, de dépasser des plafonds au-delà des tirages de l'année précédente. De ce fait, certains établissements étaient au bord de la rupture de paiement, ce qui a obligé les ARS à accorder des aides d'urgence :

34,15 M€ pour 8 EPS en Provence-Alpes-Côte d'Azur. Les banques justifient leur prudence par quelques incidents comme celui survenu au CH de Briançon menacé par la Société Générale d'une procédure d'inscription en impayé à la Banque de France.

Cette prudence s'exprime par la diminution des disponibilités et par le renchérissement du coût. Toutefois, une certaine détente s'observe fin 2013 avec des marges en baisse. Mais il est évident que le crédit aux hôpitaux qui paraissait sans risque pour les banques, ne bénéficiera plus de la même appréciation.

Dans un rapport récent, l'Inspection générale des Finances préconisait d'interdire à terme aux EPS le recours aux crédits de trésorerie bancaires car, selon elle, il était possible de prévoir les flux d'encaissement et de décaissement. J'avais indiqué dans un article récent que cette position ne me paraissait pas réaliste. La Cour souscrit à ce point de vue. En effet, le calendrier des encaissements reste soumis à des aléas dont le déblocage tardif de moyens par la tutelle. Il en est de même pour certaines dépenses notamment d'investissement.

Pour faire face aux tensions de trésorerie, les ARS ont dû délivrer ou intervenir auprès de l'assurance maladie pour faire verser des aides d'urgence qui, depuis 2011, ont approché chaque année 300 M€. Ces aides sont en fait des dépenses définitives pour l'assurance maladie qui ont permis de renforcer le fonds de roulement des hôpitaux. Ces mesures, sans doute indispensables dans la plupart des cas, mettent à mal le mécanisme de tarification à l'activité et pourraient conduire, si l'on n'y prend garde, à un certain laxisme des établissements.

Les crédits de trésorerie permettent par ailleurs aux EPS dont la structure financière est saine, de tendre vers un objectif de trésorerie zéro dans la mesure où ils leur offrent un filet de sécurité en cas d'imprévu.

La Cour estime que, plutôt que de priver les EPS des outils classiques de gestion dynamique de leur trésorerie, il serait préférable d'aller vers une modernisation de leur gestion financière de court terme, notamment par une diversification des instruments utilisés. Elle évoque la mutualisation des trésoreries hospitalières pour écarter cette formule car elle serait coûteuse pour le Trésor public et déresponsabilisante pour les établissements. Elle propose, par contre, d'expérimenter l'émission de billets de trésorerie par les plus grands établissements hospitaliers, instruments moins coûteux que les crédits bancaires. Toute-

## Les recommandations de la Cour des comptes (Rapport de la Cour des comptes 2014, p. 15)

1. Réserver le financement des investissements par l'emprunt exclusivement aux projets permettant aux établissements publics de santé d'atteindre un taux de marge d'au moins 8 %;
2. Généraliser à l'ensemble des établissements publics de santé l'obligation de construire un plan prévisionnel de trésorerie sur six mois glissants;
3. Permettre l'expérimentation par les trois plus grands centres hospitaliers régionaux de l'émission de billets de trésorerie;
4. Définir au niveau central une démarche d'ensemble claire et organisée de désensibilisation des emprunts structurés souscrits par les établissements publics de santé, faisant apparaître les priorités et les modalités de la sécurisation des encours des hôpitaux;
5. Envisager pour le secteur hospitalier la création d'un dispositif spécifique de soutien partageant l'allègement du coût de la neutralisation des risques attachés aux emprunts structurés entre les banques et les emprunteurs;
6. Obliger les directeurs des établissements à présenter annuellement au conseil de surveillance la stratégie de gestion de la dette de l'établissement, précisant, le cas échéant, la démarche de sécurisation des emprunts structurés, avant transmission à l'agence régionale de santé pour approbation.

fois, cela suppose une notation de l'établissement émetteur, ce qui en réduit le champ d'application à un nombre très restreint d'hôpitaux.

## Des risques persistants

La crise financière de 2008, la prise de conscience des risques des emprunts structurés, la disparition de Dexia, ont rendu les banques très précautionneuses à l'égard des EPS.

Ce marché se partageait en 2012 entre 5 établissements bancaires : Dexia, Caisse d'épargne, Crédit agricole, Société Générale, Crédit Foncier (qui appartient au groupe Caisse d'épargne) qui représentaient 70 % des encours dont 27 % pour Dexia et 24 % pour le groupe Caisse d'épargne. Le retrait de Dexia a été en partie compensé par la Caisse des Dépôts avec deux enveloppes exceptionnelles financées par les fonds d'épargne en 2011 et 2012.

La Société de financement local (75 % État, 20 % CDC, 5 % Banque postale) a pour objectif de sécuriser l'accès des EPS à des financements à long terme et d'assurer une politique de désensibilisation des encours dits sensibles.

Les banques ont aujourd'hui bien pris conscience qu'à la différence des collectivités locales qui peuvent augmenter les impôts locaux, les EPS ont des ressources beaucoup moins élastiques. De ce fait, la durée des prêts a eu tendance à se raccourcir.

Pratiquement seules, la Caisse des dépôts et la Banque européenne d'investissement accordaient des prêts de 20 à 40 ans. À noter que les prêts à plus de 20 ans ne sont pas forcément les mieux adaptés compte tenu de la durée de vie des équipements hospitaliers. Par ailleurs, les marges bancaires ont augmenté et varient plus fortement que dans le passé, en fonction de la qualité de l'emprunteur. On constate également que la période de mobilisation des emprunts est désormais souvent inférieure à 12 mois, soit une durée bien inférieure au temps de réalisation de la plupart des projets immobiliers.

Par ailleurs, certains CHU, pour diversifier leurs ressources et réduire le coût, s'adressent directement au marché obligataire. Cet encours obligataire s'élevait à 1697 M€ à la fin de 2012 contre 317 M€ fin 2007, l'essentiel étant porté par l'AP-HP. En 2009, 24 CHU et CHR se sont regroupés pour une première émission suivie par deux autres en 2010 et 2011. Il s'agit d'émissions groupées non solidaires. L'émission de 2013 a dû exclure, à la demande des investisseurs, deux établissements (Fort-de-France et Caen) dont la situation financière les inquiétait.

Ces emprunts obligataires étant remboursés en une fois à l'échéance, le ministère de la Santé a demandé aux établissements de provisionner ce

remboursement en capital dans leurs comptes. Il est clair que, si ceci n'était pas suivi rigoureusement, on générerait une bombe à retardement.

La Cour a constaté également que les EPS avaient une exposition aux emprunts structurés aussi dangereuse que celle des collectivités locales. Fin 2012, Dexia détenait plus de 70 % des crédits « hors charte Gissler », suivi par la Caisse d'épargne avec 11,6 %. Fin 2012, les emprunts hors charte (indice 6 ou F) atteignaient 1 Md€, soit 4 % de l'encours total, les plus concernés étant les centres hospitaliers de taille moyenne.

Le provisionnement des risques liés aux emprunts structurés recommandé par le Conseil de normalisation des comptes publics, doit conduire les hôpitaux à valoriser ces emprunts dans leurs comptes. Ceci aura un impact considérable sur les comptes en raison du coût de sortie de l'ordre de 1,4 Md€ pour les emprunts les plus risqués. Devant cette perspective de dégradation majeure des comptes, la DGOS se contente pour le moment de limiter cette obligation aux 31 EPS qui se sont engagés dans la certification de leurs comptes.

Le ministère de la Santé a encouragé les EPS à désensibiliser leur dette en emprunts structurés, ce qui signifie, pour l'emprunteur, payer les

### Évaluation de la dette des EPS (Rapport de la Cour des comptes 2014, p. 20)

en Md€

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Encours de la dette	9,8	10,9	12,0	13,5	15,9	18,9	21,9	24,2	26,5	29,3
Évolution N/N-1	10 %	11 %	10 %	13 %	18 %	19 %	16 %	10 %	10 %	10 %

Source : Direction générale des finances publiques et direction générale de l'offre de soins

L'encours a augmenté en moyenne de 16 % pendant les années 2006 à 2009 et a atteint jusqu'à 19 % d'une année sur l'autre en 2009 après 18 % en 2008. Sa croissance a été ramenée à un rythme de 10 % en 2010, encore très élevé, comme en 2011.

L'année 2012 marque une inflexion plus sensible que ne le fait apparaître le tableau. L'obligation depuis 2012 de retracer intégralement dans les comptes hospitaliers les engagements pris dans le cadre des différentes formes de partenariats public-privé (PPP) pour mieux mesurer les charges en résultant pour les établissements a conduit en effet à inscrire 1 149 M€ supplémentaires au bilan des EPS.

#### Des partenariats hospitaliers public-privés mal maîtrisés

La Cour et les chambres régionales des comptes ont examiné récemment\* les conditions dans lesquelles il a été recouru pour la première fois dans le domaine hospitalier aux partenariats public-privé (PPP) à l'occasion de la mise en œuvre du plan Hôpital 2007.

\* Cf. Cour des comptes, *Rapport public annuel 2014*, tome I-2, chapitre V : les partenariats publics privés du plan Hôpital 2007 : une procédure mal maîtrisée. La documentation française, p.369-395, disponible sur [www.ccomptes.fr](http://www.ccomptes.fr).

indemnités de remboursement. Cette neutralisation peut se faire de deux manières, **lorsque le recours à l'emprunt est possible** :

- soit en refinançant cette indemnité par un nouvel emprunt mais cela accroît l'endettement
- soit par une majoration des taux accordés pour financer un nouvel investissement

La SFIL pratique surtout les désensibilisations partielles mais le nombre d'opérations est limité.

Depuis fin 2011, une cellule de médiation a été mise en place sous l'égide d'E. Gissler mais ses résultats sont très maigres pour le moment : aucun accord n'a été trouvé pour les contrats indexés euro/franc suisse.

À l'instar des collectivités locales, certains hôpitaux encouragés par la Fédération Hospitalière de France (FHF) se sont lancés dans la voie contentieuse. Le ministère de la Santé s'est efforcé de les dissuader en raison des risques pour l'État.

En raison du coût des remboursements anticipés, les établissements ont tendance à faire le dos rond sauf lorsque la fin de la période de bonification les met dans une situation intenable. La Cour estime que la démarche de désensibilisation doit être clarifiée et mieux organisée par la tutelle.

Elle préconise notamment la création d'un dispositif spécifique financé conjointement par l'assurance maladie et les banques, de manière à accélérer le processus de désensibilisation. Cette proposition a été retenue puisque le gouvernement a prévu un fonds dédié, il est vrai d'un faible montant.

Elle propose également d'obliger les directeurs des EPS à présenter annuellement au conseil de surveillance, la stratégie de gestion de la dette en précisant, le cas échéant, la démarche de sécurisation des emprunts structurés avant transmission à l'ARS pour approbation.

\* \* \*

En conclusion, la Cour se montre assez sévère à l'égard des pouvoirs publics qui ont privilégié le levier de la dette, allégé leur contrôle sur la nature et le montant des emprunts, réagi tardivement au développement des emprunts à risques. Elle n'épargne pas non plus les gestionnaires qui ont été séduits par les marges offertes par les emprunts et qui n'ont pas toujours été rigoureux dans le choix des investissements. ■



Vincent RAUDE  
Trésorier-Payeur Général honoraire

Vincent Raude que les lecteurs de *la Revue* connaissent bien en raison de ses nombreux articles sur l'Union européenne, vient de publier son quatrième livre, intitulé *Ma part du Trésor – Le parcours de l'un des derniers Trésoriers-payeurs généraux*. V. Raude narre, à travers l'histoire de sa vie, ce que fut l'évolution du trésor public dans la seconde moitié du XX<sup>e</sup> siècle. Souvent drôle, jamais ennuyeux ni pontifiant, ce livre est à mettre entre toutes les mains. *La Revue* publie ci-après, un extrait de *Ma part du Trésor*. Consacré au Trésorier-payeur général Gilbert Zakzas, qui fut l'un des prédécesseurs de l'auteur à la trésorerie générale de Nouméa (Nouvelle-Calédonie), il dresse le portrait d'un TPG étonnant, voire atypique, qui contribua indirectement à la paix dans cette île du bout du monde.

## Rencontre avec un TPG atypique

Une légende courait sur le territoire depuis pas mal d'années. À l'époque où les émoluments des trésoriers-payeurs généraux n'étaient pas plafonnés<sup>1</sup>, l'un de mes prédécesseurs à Nouméa avait reconnu avoir gagné beaucoup d'argent<sup>2</sup> dans ses fonctions, au point d'être en mesure d'acheter, pour prendre sa retraite, un château en Loir-et-Cher, département qui lui rappelait sa Lituanie natale.

Ce trésorier-payeur général mérite qu'on s'arrête sur sa vie, car celle-ci est extraordinaire. Il s'appelait Gilbert Zakzas. Il a séjourné en Nouvelle-Calédonie de 1948 à 1975, c'est-à-dire pendant vingt-sept années, soit trois fois plus longtemps que le gouverneur Feuillet qui fut en charge de la Calédonie de juin 1894 à septembre 1903. Il appartient sans discussion possible à l'histoire de la Calédonie. Arrivé à Nouméa le 1<sup>er</sup> octobre 1948, Zakzas y a terminé sa carrière le 28 juin 1975.

Son épopée avait commencé bien avant son arrivée à Nouméa. Né en Lituanie, dans une famille de

confession juive, au début du vingtième siècle, Zakzas était entré très jeune dans les jeunesses communistes avant d'être formé à la guerre révolutionnaire. Il avait ensuite été envoyé en Europe occidentale pour y préparer la Révolution. Spécialiste de l'agit-prop, il mit en application ses connaissances en France, en Angleterre et même en Espagne pendant la guerre civile. Il s'installa ensuite à Toulouse comme avocat. C'est alors la guerre et l'Occupation. Il s'engage dans la Résistance où il crée le réseau « Libérer-Fédérer ». Ce réseau rejoindra peu après la S.F.I.O. Sous les couleurs de ce parti, Zakzas sera élu député en octobre 1945 à l'Assemblée nationale constituante, où il va se révéler être un excellent constitutionnaliste. Mais, en raison de sa formation marxiste, ses nouveaux amis politiques ne l'encouragent pas à persévérer dans une carrière politique et l'orientent vers le ministère des Finances.

Il y avait alors dans chacun des pays de l'Afrique-Occidentale française et de l'Afrique-Équatoriale française un trésorier-payeur général en charge des finances du pays. Zakzas embrasse cette

1. Les rémunérations des T.P.G. comprennent alors une part statutaire et une part variable liée à leur activité commerciale : gestion de comptes, placement de bons et valeurs etc... La part variable a peu à peu été soumise à un plafonnement.  
2. C'est à l'occasion d'une rencontre en Loir-et-Cher entre le préfet Belorgey et le T.P.G. Zakzas que l'enrichissement de ce dernier a été évoqué. Le préfet a rapporté cette conversation dans son blog.

carrière et commence une nouvelle vie au Cameroun, où il va s'empresse de créer le parti socialiste camerounais, avant de rejoindre Nouméa. En Nouvelle-Calédonie, il va vite s'atteler à la transformation de la société calédonienne, alors très peu soucieuse de promouvoir les « indigènes ». Son métier ne le passionne pas : « Naturellement ces affaires de comptes m'ennuient et je n'y regarde rien moi-même ». En revanche, il lui assure une certaine aisance : « La première chose que m'a donné la Calédonie, c'est l'argent. C'est le plus juteux poste public de toute la France. C'est bien pour cela que j'ai accepté de quitter la politique. Ils ont un peu acheté mon départ ». À Nouméa, il agit, laisse-t-il entendre, pour le compte du Général de Gaulle : « J'ai donc mission de trouver de nouveaux interlocuteurs ».

Il fait alors la connaissance de Jean-Marie Tjibaou. « C'est l'homme de l'avenir ». Mais Jean-Marie est alors prêtre. Qu'à cela ne tienne : « C'est l'homme politique de demain mais pour cela il faut qu'il se défroque et je m'y emploie ». Il facilitera, à son domicile, les rencontres de Jean-Marie et de Marie-Claude<sup>3</sup>. Cela va se terminer par un mariage et, ce faisant, par l'alliance entre les deux principaux clans de la société kanak.

Mais Gilbert Zaksas ne va pas se contenter de favoriser les rencontres amoureuses de Jean-Marie et de Marie-Claude. Il s'emploiera aussi à encourager la promotion des Kanak, à commencer par ceux qui sont sous ses ordres comme Eloi Machoro, alors en fonction à la trésorerie générale. Cela ne lui suffit pas. Il veut aussi former les Européens. Jacques Lafleur recevra de la sorte ses conseils. Il l'a reconnu très explicitement lors de ses rencontres avec le journaliste Wallès Kotra<sup>4</sup> : « J'ai été initié à la politique par un monsieur qui était trésorier-payeur général. Il s'appelait Gilbert Zaksas. Il était socialiste, rapporteur de la Constitution de 1946 et un des hauts responsables de la S.F.I.O. Avant même Vincent Auriol. Un jour, Zaksas m'a dit : « Il faut que tu rencontres ce garçon-là. C'est quelqu'un d'important ». Ce jeune homme-là était Jean-Marie Tjibaou. J'étais encore à l'armée et Jean-Marie aussi, je crois ».

Wallès Kotra demande alors : « C'est là que vous avez échangé pour la première fois avec Jean-Marie Tjibaou ? » Et Jacques Lafleur répond : « Tout à fait. C'est Gilbert Zaksas qui a organisé la rencontre ».

Wallès : « Gilbert Zaksas était déjà convaincu qu'il fallait que les responsables calédoniens discutent ? »

Jacques Lafleur : « Il était extrêmement brillant. Comme il n'avait pas grand-chose à faire parce que c'étaient les employés du Trésor qui faisaient le travail, il avait du temps pour sa passion politique. Il réfléchissait beaucoup et il avait fait un constat que les gens attentifs pouvaient également faire, c'est qu'il y avait trop d'inégalités entre les Noirs et les Blancs. Donc son idée, c'est lui qui l'avait eue le premier ».

Wallès insiste : « Finalement, vous, signataire des accords de Matignon, vous dites que Gilbert Zaksas a contribué à vous rapprocher ? » La réponse de Jacques Lafleur ne peut pas être plus explicite : « Gilbert Zaksas prenait le temps de m'expliquer les choses. Il prenait le temps d'accompagner un jeune et de lui parler [...]. Et la nouveauté était que Zaksas faisait cela également avec Jean-Marie Tjibaou<sup>5</sup>. Ce rôle visionnaire assumé par Zaksas dans la préparation des esprits bien avant la signature des accords de Matignon est confirmé par François Burck, ancien président de l'Union Calédonienne : « Zaksas était un des rares fonctionnaires de l'État à avoir compris la cause kanak<sup>6</sup> ».

En m'installant en Nouvelle-Calédonie, tout juste après la signature des accords, j'allais être associé à leur application. C'est ce à quoi je me suis employé avec conviction. J'adhérais en effet totalement à cette vision de l'avenir de ce pays.

Lors de mon arrivée à Nouméa, deux autres personnes m'attendaient au pied de la passerelle : le directeur local de la compagnie U.T.A.<sup>7</sup> et un inspecteur de police qui avait été le garde du corps de Jacques Attali à l'Élysée quand j'y étais moi-même. Le premier, non sans intelligence tactique, était là pour m'accueillir au nom de sa compagnie aérienne, mais aussi pour me lancer un défi. « En Calédonie, me dit-il, l'État n'est pas un bon payeur. À preuve, je détens une montagne de factures en attente d'un règlement par les services de l'éducation nationale ». Ceux-ci émettaient des ordres de mission qui faisaient obligation aux transporteurs de délivrer des billets alors que les services émetteurs savaient pertinemment qu'ils n'avaient pas les crédits nécessaires pour les mettre en paiement. « Considérez que c'est réglé », ai-je répondu un peu imprudemment. C'était en effet inadmissible ; le responsable n'a pas fait long feu sur le territoire. Ce genre de situation m'était familier et je ne le supportais pas. En arrivant à l'Élysée, j'avais déjà rencontré cette situation. C'était un résultat direct de la cohabitation, pendant deux années, du Président Mitterrand et de son Premier ministre Jacques Chirac. Le ministre de la Défense de

3. Ces informations figurent dans le blog de Daniel Belorgey : « Aperçus d'histoire et sociétés contemporaines : La Nouvelle-Calédonie ».

4. In « Conversations Calédoniennes », de Wallès Kotra.

5. In « Conversations Calédoniennes », page 51 et suivantes.

6. In « Mon cheminement en politique avec Eloi Machoro », page 29.

7. À l'époque, les liaisons aériennes de la Calédonie étaient assurées par la compagnie U.T.A.

Chirac refusait de régler les factures des avions du G.L.A.M. utilisés pour les voyages du Président. Peut-être est-ce en raison de mon séjour aux États-Unis où la règle partout admise selon laquelle l'administration met tout en œuvre pour respecter scrupuleusement toutes ses obligations. J'ai, pour ma part, toujours considéré que l'État doit être ponctuel dans le règlement de ses dépenses.

En revanche, l'ancien garde du corps de Jacques Attali n'avait rien à me demander. Il voulait tout simplement, par amitié, m'accueillir et me rappeler notre combat commun pour amener Jacques Attali à conserver plus soigneusement les justificatifs de ses dépenses. C'était une discipline toute simple pour nous, mais le conseiller spécial du Président avait bien du mal à l'observer. Nous avions fait cause commune pour l'y contraindre, et ce, dans son propre intérêt.

Dans l'avion, j'avais eu tout loisir pour passer en revue les derniers événements qui avaient eu lieu sur le territoire calédonien après les accords de Matignon et, notamment, pour me remémorer le tragique assassinat de Jean-Marie Tjibaou, survenu à Ouvéa le 4 mai 1989. J'avais du mal à comprendre ce drame et je comptais bien faire le tour de cette question, une fois installé à Nouméa.

C'est dans les archives de l'agence pour le développement de la culture kanak que j'ai pu trouver les renseignements les plus complets sur la vie de Jean-Marie Tjibaou. Fils du chef de la tribu de Tiendénite, né en 1936, il a d'abord reçu une éducation religieuse à l'école catholique de Canala, puis est entré à 13 ans au petit séminaire de Païta. Il a ensuite accompli son noviciat à l'île des Pins. Ordonné prêtre à 29 ans, il exercera un temps son ministère à la cathédrale de Nouméa.

À 32 ans, Jean-Marie reprend ses études, d'abord à Lyon, à l'institut de sociologie de la faculté catholique, puis à Paris, à l'école pratique des hautes études. Il commence alors une thèse, qu'il ne terminera pas, sur l'identité kanak. Au décès de son père, en 1970, il revient en Calédonie. En 1971, il abandonne le statut de prêtre et se consacre à la reconnaissance et à la promotion de la culture kanak. Il lance notamment, avec Jacques Iekawé, le festival Mélanésia 2000. À quarante et un ans, il est élu maire de Hienghène et commence alors une carrière politique. D'abord comme vice-président de l'union calédonienne (U.C), il a comme compagnons de lutte Yiéwéné Yiéwéné, Pierre Declecq, Eloi Machoro et François Burck<sup>8</sup>. Il a 46 ans quand il est élu, en 1982, vice-président du conseil de gouvernement de la Nouvelle-Calédonie. En 1983, il participe, pour le compte du front indépendantiste (F.I.), à la table ronde de Nainville-les-Roches<sup>9</sup>. Il prend l'année suivante la tête du F.L.N.K.S. puis devient président du gouvernement autoproclamé de la Kanaky, pour ne pas dire de la Nouvelle-Calédonie. En 1984, deux de ses frères tombent dans une embuscade à Hienghène. Jean-Marie prend alors le parti, courageux, de calmer le jeu. En 1985, il a 50 ans quand il devient président de la région nord (statut Pisani). En 1988, après la tragédie d'Ouvéa, il participe à Paris aux discussions qui mèneront aux accords de Matignon. Il est assassiné à 53 ans par un de ses adversaires au sein du camp indépendantiste. J'aurais tant voulu le rencontrer. Anne-Marie et moi avons néanmoins eu la chance de nous lier avec Marie-Claude, son épouse mélanésienne qui a tant fait pour la cause des femmes dans une Calédonie pacifiée. La France et les Calédoniens lui doivent beaucoup. ■

8. Les noms de Machoro et de Burck, le premier comme ancien agent du Trésor et le second comme frère de l'un de mes cadres de la Trésorerie Générale de la Nouvelle-Calédonie, ont déjà été évoqués.

9. La table ronde de Nainville-les-Roches avait été organisée à l'initiative de Georges Lemoine en juillet 1983. Elle eut pour suite le vote en mai 1984 d'un nouveau statut, mais le territoire s'est de nouveau embrasé.

**Auteur :**  
Vincent RAUDE

Éditeur : L'Harmattan  
Collection : « Graveurs de Mémoire »  
Année d'édition : 2014  
Réf. : 9782110095923  
414 pages

**N**omade débarqué en France à l'âge de dix-huit ans, en échec scolaire et hostile aux chaussures, parce qu'il n'en a jamais portés, Vincent Raude emprunte un chemin pour lequel il ne semble pas vraiment fait. Mais curieusement, le chemin s'adapte à lui...

Après avoir été formé à l'action psychologique en Algérie, il plonge dans les mystères administratifs de Paris, fait le tour du monde pour défendre le commerce extérieur de la France, achète des avions Awacs aux États-Unis, devient trésorier-payeur général et gère les finances de l'Élysée. Puis le voilà en Nouvelle-Calédonie pour mettre en place les accords de Matignon et dans

Vincent  
Raude

# Ma part du Trésor

Le parcours de l'un des derniers  
trésoriers-payeurs généraux



Graveurs de Mémoire

Série : Héros (Un personnage de l'histoire de France)

L'Harmattan

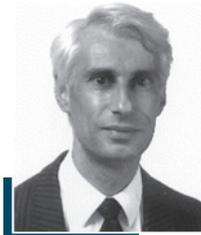
plusieurs États d'Asie et d'Afrique pour les aider à redresser leurs finances. Vincent Raude sera contrôleur financier des championnats du monde de cyclisme, enquêteur chez Gault et Millau, conseiller d'une députée européenne à Bruxelles, chargé de la rubrique Europe dans une très sérieuse revue financière, président des cadres bretons et, ce que personne ne croît, à son grand dam, excellent pêcheur de bars.

# Chronique de jurisprudence financière



Jean-Luc GIRARDI

Président de section à la chambre régionale des comptes de Provence-Alpes-Côte d'Azur



Pierre ROCCA

Conseiller maître à la Cour des comptes  
Président de la chambre régionale des comptes du Centre, Limousin

## Les Chambres régionales des comptes

**Clefs proposées (base Jade) :** 18-01-03-01-05 (responsabilité du comptable - mise en jeu de la responsabilité) ■ 18-05-02-01 (existence des crédits nécessaires - crédits de paiement)

**CRC de Champagne-Ardenne, Lorraine, jugement n° 2013-0016 du 21 janvier 2014 (audience du 5 décembre 2013), Commune de Metz (Moselle)**

**Résumé :** La chambre considère qu'une imputation erronée régularisée constitue un manquement pouvant être sanctionné dans le cadre du nouveau régime de responsabilité personnelle et pécuniaire.

**Références jurisprudentielles :**

• **financières :** C. comptes, 27 mai 2010, Commune de Longwy, *Recueil* p. 53 et *infra* ■ C. comptes, 26 janvier 2012, Communauté de communes des côtes de Combrailles, *Gestion & Finances publiques* n° 3/4-2014, p. 109 ■ CRC de Midi-Pyrénées, 14 mai 2013, Commune de Castelginest, *Gestion & Finances publiques* n° 11-2013, p. 72.

**Textes de référence :** Article 60 de la loi de finances n° 63-156 du 23 février 1963, modifié par l'article 90 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 ■ Articles 12A, 12 B, 27 et 37 du règlement général sur la comptabilité publique.

### Commentaires

Comme nous l'indiquons dans le présent numéro en commentaire de deux jugements concordants, les chambres considèrent que l'imputation erronée d'une dépense d'investissement n'est susceptible d'avoir causé un préjudice que si elle a pour conséquence la perte d'une fraction de remboursement de la TVA par le fonds de compensation<sup>1</sup>.

Comme le rappelle le représentant du ministère public dans la présente espèce, avant la réforme de la responsabilité personnelle et pécuniaire par l'article 90 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011, il était néanmoins de jurisprudence constante qu'un manquant en deniers régularisé ne pouvait pas faire l'objet d'un débet (V. arrêt "Commune de Longwy", dans le cas d'une somme payée à tort et finalement remboursée<sup>2</sup>). Cette jurispru-

dence résultait essentiellement du fait que le prononcé d'un débet aurait dû immédiatement être suivi de la constatation que ce débet était apuré.

Le présent jugement montre - une nouvelle fois<sup>3</sup> - que la réforme de la responsabilité personnelle et pécuniaire (RPP) permet sans doute de revenir sur cette jurisprudence, puisqu'il est désormais possible de sanctionner tous les manquements, le texte ne faisant aucune différence entre les manquements régularisés et ceux qui ne l'ont pas été, mais seule-

ment entre ceux ayant causé un préjudice et ceux qui n'en n'ont pas causé.

C'est ainsi que, dans le cas particulier de la commune de Metz, la chambre commence par souligner que le manquement est non seulement avéré mais qu'il aurait pu, "au moment du paiement", causer un préjudice "correspondant aux recettes du fonds de compensation de la taxe sur la valeur ajoutée qui auraient été perçues en cas d'imputation au titre des dépenses d'investissement". Si elle admet, ensuite, que, le préjudice a finalement disparu, elle souligne que la responsabilité du comptable s'apprécie à la date du paiement. Malgré le rappel de la jurisprudence par le représentant du ministère public, elle considère donc qu'il y a bien eu manquement et estime que ce manquement mérite l'infliction d'une sanction financière, qui plus est fixée à son montant maximum.

<sup>1</sup> Communes de Couhé et Seissan.

<sup>2</sup> Mais, *a contrario*, V. également dans le présent numéro le jugement concernant le Syndicat mixte d'eau et d'assainissement de l'Ariège (SMDEA), dans le cas des dépassements de crédits.

<sup>3</sup> V. Commune de Castelginest, dans un cas où le préjudice n'était pas chiffrable.

Sans doute, convient-il de préciser que, même dans l'ancien régime de RPP, il a pu arriver que la Cour des comptes estime nécessaire de prononcer un débet quand le manquement était régularisé, et ce afin de mettre les intérêts à la charge du comptable : V. l'arrêt "Communauté de communes des côtes de Combrailles", dans le cas d'une subvention payée en l'absence de convention d'objectifs, puis remboursée après le jugement de première instance.

## CRC Champagne-Ardenne, Lorraine Judgement du 21 janvier 2014

### Commune de Metz

#### La chambre régionale des comptes de Champagne-Ardenne, Lorraine,

Vu les comptes afférents à l'exercice 2010 produits le 6 février 2012 à la chambre régionale des comptes de Lorraine ;

Vu le décret n°2012-255 du 23 février 2012 relatif au siège et au ressort des chambres régionales des comptes, en son article 1 ;

Vu le code des juridictions financières, notamment ses articles L. 242-1, R. 212-19 et R. 241-32 à R. 241-34 ;

Vu l'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 modifiée en dernier lieu par l'article 90 de la loi n°2011-1978 du 28 décembre 2011 portant loi de finances rectificative pour 2011 ;

Vu le décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, modifié en dernier lieu à la date des paiements par l'ordonnance n°2009-79 du 22 janvier 2009 ;

Vu le code général des collectivités territoriales, en sa première partie, livre sixième, titre I ;

Vu l'instruction codificatrice n° 06-021-M14 du 5 avril 2006 à caractère budgétaire et comptable applicable aux communes et aux établissements publics communaux et intercommunaux à caractère administratif ;

Vu la lettre n° 12/0225 du 5 mars 2012 notifiant au trésorier du centre des finances publiques de Metz municipal l'ouverture du contrôle des comptes de la commune de Metz pour les exercices 2008 à 2010 ;

Vu le réquisitoire n° 2013-12 pris le 22 mars 2013 par le procureur financier près la chambre régionale des comptes de Champagne-Ardenne, Lorraine, notifié aux parties le 29 avril 2013 ;

Vu la décision n° 2013-12 du président de la chambre régionale des comptes de Champagne-Ardenne, Lorraine du 23 avril 2013 attribuant l'instance à Mme Martine BOURGEOIS, premier conseiller,

Vu l'absence de réponse de M. G..., trésorier en fonction en 2010, cité dans le réquisitoire introductif d'instance susvisé, et la réponse datée du 20 juin 2013 du trésorier actuellement en fonction, enregistrée au greffe de la chambre le 3 octobre 2013 ;

Vu le rapport n° 2013-0148 de Mme Martine BOURGEOIS, premier conseiller, à fin d'examen des comptes de la commune de Metz et d'instruction d'une charge suite à réquisitoire, en date du 4 octobre 2013 ;

Vu les conclusions n° 0148-2013 du 10 octobre 2013 de M. Christophe BERTHELOT, procureur financier ;

Vu les lettres du 18 octobre 2013 informant les parties de la clôture de l'instruction et du dépôt des conclusions du procureur financier ;

Vu les lettres du 15 novembre 2013 informant les parties de l'inscription de l'affaire à l'audience publique du 5 décembre 2013 ;

Ensemble les pièces à l'appui,

Entendus à l'audience publique du 5 décembre 2013 Mme Martine BOURGEOIS, premier conseiller, en son rapport, puis M. Christophe BERTHELOT, procureur financier, en ses conclusions, enfin M. G..., trésorier cité dans le réquisitoire, présent ;

#### ORDONNE CE QUI SUIT :

**Charge unique : exercice 2010 – paiement de vingt-huit mandats dont la liste est annexée ci-après, pour un montant total de 67 658,33 €, imputés en section de fonctionnement, et concernant des achats de matériel, outillages et équipements d'une valeur unitaire supérieure à 500 €**

Considérant que les dépenses mandatées visées dans l'annexe ont été imputées et prises en charge en section de fonctionnement ;

Considérant qu'il ressort de l'arrêté interministériel du 26 octobre 2001 (n° NOR/INT/B0100692A) relatif à l'imputation des dépenses du secteur public local et de la circulaire n° INTB0200059C du 26 février 2002 que les biens meubles dont le montant unitaire est supérieur à 500 € toutes taxes comprises doivent être considérés comme des dépenses d'investissement ;

Considérant que ces paiements ont dès lors contrevenu aux règles en vigueur et causé, au moment des paiements, un préjudice de 10 474,81 € à la commune de Metz, correspondant aux recettes du fonds de compensation de la taxe sur la valeur ajoutée qui auraient été perçues en cas d'imputation au titre des dépenses d'investissement ;

Considérant que le trésorier de la commune de Metz actuellement en fonction indique avoir procédé à la régularisation de l'ordre comptable par l'inscription des dites dépenses en section d'investissement et précise que la régularisation de sa caisse est intervenue en 2013 par le paiement par les services de l'État d'une somme de 10 474,81 € à la ville de Metz au titre du fonds de compensation de la taxe sur la valeur ajoutée ;

Considérant ainsi que s'il n'existe plus de préjudice pour la commune de Metz, et que par conséquent il n'y a pas lieu à débet, la responsabilité du comptable s'apprécie néanmoins à la date du paiement et que l'erreur comptable intervenue en 2010 lors du paiement des vingt-huit mandats en cause constitue un manquement dans la tenue du compte,

Considérant qu'en application des articles 11 et 12B du décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général de la comptabilité publique, le comptable public est tenu d'exercer le contrôle de l'exacte imputation des dépenses aux chapitres qu'elles concernent selon leur nature ou leur objet et qu'à l'occasion de l'exercice du contrôle prévu article 12B, lorsque des irrégularités sont constatées, le comptable public doit suspendre le paiement et en informer l'ordonnateur ;

Considérant dès lors que M. G..., en ne suspendant pas le paiement des vingt-huit mandats en cause, a engagé sa responsabilité personnelle et pécuniaire ;

Considérant que la responsabilité du comptable en fonction à la date des paiements est engagée sur le fondement du I de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 ;

Considérant que le niveau maximum de la somme non rémissible est fixé à 1,5 % du cautionnement alors constitué par le comptable public, en application de l'article 1<sup>er</sup> du décret n° 2012-1386 du 10 décembre 2012 ;

Considérant que M. G... a fait courir à la commune de Metz un risque de perte de recette du fonds de compensation de la taxe sur la valeur ajoutée et qu'il convient de lui faire application du taux de 1,5 % ;

M. G..., comptable en fonction du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 31 décembre 2010, devra acquitter auprès de la commune de Metz la somme mise à sa charge de deux cent soixante-quatre euros (264 €).

**C. comptes, 27 mai 2010****Commune de Longwy**

(...)

Attendu que la deuxième injonction concernait le lot n° 9 « peinture – SAS B... et fils », et que par délibération n° 88/05 du 16 juin 2005, le conseil municipal a validé la passation d'un avenant retenant l'index BT 46 comme index de référence ;

Attendu que le décompte général du 30 juin 2005, joint à l'appui du mandat n° 3160, émis le 15 septembre 2005 pour 23424,28 €, et compris dans le bordereau n° 338, inclut une actualisation de 1940,91 € HT, soit 2321,32 € TTC ; que le démarrage des travaux datant de mars 2004 devait selon le calcul résultant de la clause contractuelle de l'article 3.4.1 du CCAP être liquidée à hauteur de 293,70 € HT, soit 351,26 € TTC :

$$P1 = P0 \times BT46 (\text{mars } 2004) / BT46 (\text{décembre } 2003) ;$$

$$P1 = 17\,644,61 \times 720,70 / 708,90 ;$$

$$P1 = 17\,938,31 ;$$

l'actualisation HT serait ainsi de 293,70 € HT = 17938,31 € - 17664,61 €, soit 351,26 € TTC ;

Attendu que c'est ainsi que la chambre des comptes a enjoint au comptable de reverser 1 970,06 €, représentant la différence entre l'actualisation du décompte général de 2321,32 € TTC et celle de 351,26 € TTC résultant de son calcul ;

Attendu que la chambre des comptes a constaté qu'en réponse à ses deux injonctions, le comptable a produit les titres de recette n° 896 et n° 893 émis le 29 septembre 2008 pour les montants en cause ; mais qu'il n'a pu justifier le recouvrement de ces titres exécutoires ; que par le jugement attaqué, la chambre a constitué le comptable en débet ;

**Sur le débet de 1 970,06 €, lot n° 9 « peinture – SAS B... et fils »**

Attendu que dans sa requête en appel le comptable fait valoir, pièces justificatives à l'appui, que la SAS B... et fils a acquitté le titre n° 893/2008 de 1 970,06 € correspondant à la somme payée à tort au titre de l'actualisation du lot n° 9, le 26 mai 2009, avant la signification le 16 juin 2009 du jugement du 2 avril 2009 ; que dès lors le jugement attaqué doit être infirmé sur ce point conformément à la demande exprimée par l'appelant ;

(...)

**Conclusions du Ministère public  
n° 0148/2013 du 10 octobre 2013**

(...)

**II- SUR LE FOND****2.1. Rappel des faits**

Par 28 mandats imputés au cours de l'exercice 2010 sur les compte 6063 « fourniture d'entretien et de petits équipements » et 6152 « entretien et réparation sur biens immobiliers », le comptable de la ville de Metz avait pris en charge l'achat de différents équipements techniques, outillages et installations électriques, tous d'une valeur unitaire supérieure à 500 €, sans qu'il procède au contrôle de l'exacte imputation de ces dépenses selon leur nature ou leur objet.

**2.2. Les éléments de réponses fournies dans le cadre de l'instruction**

Il ressort très concrètement des pièces fournies par le comptable en fonction de la ville de Metz que les mandats visés dans le réquisitoire ont été, par émission de titres de recettes au compte 773 « mandats annulés sur exercices antérieurs » les 13 et 29 mai 2013, annulés pour un montant total de 67 658,33 € et ré-imputés pour les mêmes montants aux comptes d'immobilisations corporelles 2158 et 2188 du budget de la commune.

Corrélativement, la ville de Metz a présenté à la préfecture de la Moselle par lettre du 22 mai 2013 et selon les formes prescrites par la réglementation une demande de régularisation du FCTVA portant sur ces dépenses (à hauteur également de 67 658,33 €).

Par arrêté du 23 juillet 2013, le préfet de la Moselle a attribué à la ville de Metz une dotation complémentaire de FCTVA pour un montant de 10 474,81 € ; montant correspondant au taux de compensation forfaitaire applicable, conformément aux dispositions de l'article L 1615-6 du CGCT aux 67 658,33 € de dépenses d'équipement présentés par la ville de Metz.

**2.3. L'avis du ministère public**

Le rapporteur propose que la Chambre prenne en considération les faits intervenus depuis la notification du réquisitoire et constatant que le préjudice financier pour la ville de Metz, consécutif au défaut de contrôle de l'exacte imputation de ces dépenses d'équipement, a été réparé, prononce un non-lieu à charge à l'encontre du comptable mis en cause.

Si nous partageons sur le fond la solution préconisée par le rapporteur, estimons néanmoins utile qu'elle puisse être clairement exprimée et motivée au regard des dispositions de l'article 60-VI de la LFI du 23 février 1963.

En effet, l'irrégularité constituée par le défaut de contrôle de l'exacte imputation de ces dépenses d'équipement n'ayant, dans le cadre de l'instruction, été contestée ni par le comptable mis en cause (M. G...), ni par le maire de Metz, il revient par conséquent à la Chambre de se prononcer sur la nature du manquement imputable au comptable conformément aux dispositions précitées.

Au cas d'espèce, estimons que le défaut de contrôle de l'exacte imputation ayant conduit à comptabiliser en charges de fonctionnement courant des dépenses d'équipement constituait un manquement causant un préjudice financier à la ville de Metz étant donné que, d'une part, les équipements achetés n'avaient pu être immobilisés et donc pu accroître le patrimoine de la ville, d'autre part, la comptabilisation en fonctionnement de ces dépenses privait la ville du reversement de FCTVA correspondant (...). En conséquence, la Chambre aurait été fondée à mettre en jeu la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable de la ville de Metz dans les conditions prévues au 3<sup>ème</sup> alinéa de l'article 60-VI de la LFI du 23 février 1963, en prononçant à son encontre un débet correspondant, soit au montant des mandats imputés irrégulièrement, soit au montant du préjudice réel supporté par la collectivité (les recettes de FCTVA non perçues par la ville).

Toutefois et dans la mesure où elle peut constater que le préjudice a été objectivement réparé par l'annulation des mandats initiaux ainsi que la ré-imputation de ces dépenses parmi les immobilisations corporelles de la collectivité, et consécutivement par l'obtention du montant de FCTVA correspondant à ces dépenses, la Chambre pourra – en se référant notamment à la jurisprudence dite du « rétablissement de caisse »<sup>4</sup> – considérer qu'il n'y a désormais plus lieu de prononcer de débet à l'encontre de M. G.... Dès lors, M. G... pourra être déchargé de sa gestion au titre de l'exercice 2010.

Christophe Berthelot

<sup>4</sup> Illustrée notamment par l'arrêt d'appel de la Cour des comptes du 27 mai 2010 « commune de Longwy » rendu sur conclusions conformes du Parquet Général. Dans ses conclusions du 28 janvier 2009, le Procureur Général rappelait à cet égard que « En ce qui concerne le débet relatif à l'injonction n° 2 (entreprise Bertolani, 1.970,06 €) le simple constat du reversement par l'entreprise du trop-perçu suffira, selon une jurisprudence constante et, au vu des pièces justifiant le rétablissement de sa caisse, l'infirmité du jugement sur ce point. La cause du débet ayant disparu, la Cour se trouvera alors avoir épuisé son office sans avoir besoin d'y revenir. »

**Clefs proposées (base Jade) :** 18-01-03-01-05 (responsabilité du comptable - mise en jeu de la responsabilité) ■ 18-03-02 (créances des collectivités publiques - recouvrement)

**CRC de Basse-Normandie, Haute-Normandie, jugement n° 2013-0017 du 24 juillet 2013 (audience du 11 juillet 2013), Région de Basse-Normandie.**

**Résumé :** La chambre prononce un débet pour une créance non déclarée à une procédure collective et ayant fait l'objet de l'émission d'un titre après le délai dont disposait le comptable pour déclarer la créance.

#### Références jurisprudentielles :

• **financières :** C. comptes, 30 octobre 2008, Région Rhône-Alpes, *Recueil* p. 62 ■ C. comptes, 9 juin 2011, Commune de Calvi, *Recueil* p. 59.

**Doctrine :** Instructions codificatrices n° 05-050-MO du 13 décembre 2005 et n° 11-022-MO du 16 décembre 2011 sur le recouvrement des recettes des collectivités territoriales et des établissements publics locaux.

**Textes de référence :** Article L. 622-24 du code de commerce ■ Article 60 de la loi de finances n° 63-156 du 23 février 1963.

### Commentaires

Les créances dont le fait générateur est né antérieurement au jugement d'ouverture d'une procédure collective, doivent être déclarées dans le délai de deux mois à compter de la publication au BODACC du jugement, dans les conditions fixées par l'article L. 622-24 du code de commerce.

Parmi ces créances, il convient d'inclure toutes celles dont le fait générateur est antérieur au jugement d'ouverture quand bien même celles-ci ne seraient pas échues. Tel est notamment le cas des créances résultant de contrats qui doivent être déclarées pour l'intégralité des sommes dues au titre desdits contrats.

C'est pourquoi, comme le rappelle l'instruction du 16 décembre 2011, même si la déclaration des créances d'une collectivité locale à une procédure collective relève de la compétence exclusive de son comptable public, « avant toute déclaration de créances, les services du comptable et de l'ordonnateur doivent se coordonner afin que la déclaration faite par le comptable tienne compte à la fois des créances échues et des créances à échoir pour lesquelles un titre de recettes n'a pas encore été émis ».

De fait, la responsabilité du comptable peut être engagée pour avoir omis de déclarer les créances n'ayant pas encore fait l'objet de l'émission d'un titre de recettes par l'ordonnateur (V. l'arrêt « Région Rhône-Alpes »), ce que confirme précisément la présente affaire.

En l'occurrence, le reproche fait au comptable de l'absence de déclaration est d'autant plus justifié que l'ordonnateur l'avait informé par écrit à la fois du redressement et de la nécessité d'inscrire une avance consentie par la région à la société concernée, cette avance ayant fait l'objet d'une convention.

Pour autant, il convient sans doute de rappeler que les créances locales ne peuvent être déclarées qu'à titre définitif, la déclaration de créances à titre provisionnel n'étant permise qu'à certains créanciers dont sont exclus les collectivités et établissements publics locaux (V. l'arrêt « Commune de Calvi »).

### CRC Basse-Normandie, Haute-Normandie

#### Jugement du 24 juillet 2013

#### Région de Basse-Normandie

#### LA CHAMBRE,

Vu les comptes rendus en qualité de comptable de la Région de Basse-Normandie pour les exercices 2004 à 2009 par Mme M... du 1<sup>er</sup> janvier 2004 au 31 décembre 2009 ;

Vu les justifications produites au soutien des comptes ou recueillies au cours de l'instruction ;

Vu le code des juridictions financières ;  
Vu le code général des collectivités territoriales ;

Vu l'article 60 de la loi de finances n° 63-156 du 23 février 1963 modifié ;

Vu le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 modifié, portant règlement général sur la comptabilité publique ;

Vu les lois et règlements relatifs à la comptabilité des collectivités territoriales et de leurs établissements publics ;

Vu le réquisitoire n° 2012-020 du 22 juin 2012 du procureur financier ;

Vu la décision du président du 28 juin 2012, désignant M. Pierre Petit, premier conseiller, en qualité de rapporteur de l'instance ouverte par le réquisitoire ;

Vu les lettres du 29 juin 2012 par lesquelles le réquisitoire a été notifié à

M. Laurent Beauvais, Président de la Région de Basse-Normandie, en sa qualité d'ordonnateur, et Mme M..., comptable concerné ;

Vu l'accusé de réception de la notification du réquisitoire par la comptable, en date du 30 juin 2012 ;

Vu la réponse du Président de la Région de Basse-Normandie en date du 12 avril 2013, enregistrée au greffe le 19 avril 2013 ;

Vu la réponse de Mme M... en date du 13 mai 2013, enregistrée au greffe le 14 mai 2013 ;

Vu le rapport n° 2013-0115 à fin de décision juridictionnelle, enregistré au greffe le 14 mai 2013, et les conclusions n° 2013-0115 du procureur financier du 5 juillet 2013 ;

Vu les lettres recommandées du 28 mai 2013 informant les parties de la clôture de l'instruction et de l'audience publique ;

Vu les lettres recommandées du 21 juin 2013 informant les parties du report de l'audience publique ;

Vu la date de production des comptes des exercices 2004 et 2005 conduisant à constater que ces comptes sont atteints par la prescription en application de l'article 60-IV de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 modifiée et qu'il n'y a pas lieu à statuer ;

Entendu en audience publique du 11 juillet 2013 :

- M. Pierre Petit, en son rapport ;

- M. Marc Beauchemin, Procureur financier, en ses conclusions ;

En l'absence de l'ordonnateur et du comptable concerné ;

Délibéré le 11 juillet 2013 hors la présence du rapporteur et du procureur financier ;

Lu en audience publique le 24 juillet 2013 ;

**ORDONNE CE QUI SUIT**

(...)

**En ce qui concerne la troisième charge : irrécouvrabilité d'un titre de recettes émis à l'encontre de la société anonyme L...**

Attendu que le réquisitoire faisait grief au comptable public d'avoir laissé se prescrire au 31 décembre 2009 une créance de la Région Basse-Normandie sur la société anonyme L... d'un montant de 300 000 € par absence de diligence en vue de son recouvrement pendant la période de validité ;

Attendu que cette créance trouve son origine dans le versement à la S.A. L... le 13 avril 2004 (mandat n° 4602) par la Région Basse-Normandie d'une avance remboursable de 300 000 € sur la base de la convention ARE du 30 mars 2004 entre la Région et l'entreprise, elle-même approuvée par la délibération de la commission permanente du conseil régional du 20 février 2004 ; que cette avance devait faire l'objet d'un remboursement par tiers les 1<sup>er</sup> octobre 2005, 1<sup>er</sup> octobre 2006 et 1<sup>er</sup> octobre 2007 ;

Attendu que par jugement du tribunal de commerce de Caen du 17 novembre 2004 la S.A. L... a été placée en redressement judiciaire avec fixation de la date de cessation des paiements au 31 octobre 2004 ; que le jugement a été publié au BODACC n° 247 du 21 décembre 2004 ; que l'annonce légale mentionne la date limite du 21 février 2005 pour déclarer les créances, ainsi que l'identité et les coordonnées du représentant des créanciers ;

Attendu que par courrier du 3 décembre 2004, le conseil régional de Basse-Normandie a signifié au payeur régional la mise en redressement judiciaire de la SA L..., et lui a demandé « de bien vouloir inscrire la Région sur l'état des créances pour un montant de 300 000 € » ;

Attendu que l'article L. 621-43 du code de commerce en vigueur à l'époque des faits disposait que « à partir de la publication du jugement, tous les créanciers dont la créance a son origine antérieurement au jugement d'ouverture [...] adressent la déclaration de leurs créances au représentant des créanciers. La déclaration des créances doit être faite alors même qu'elles ne sont pas établies par un titre » ; que l'article L. 621-44 du même code disposait que « la déclaration porte sur le montant de la créance due au jour du jugement d'ouverture avec indication des sommes à échoir et de la date de leurs échéances » ;

Attendu que l'instruction codificatrice n° 05-050-MO du 13 décembre 2005 rela-

tive au recouvrement des recettes des collectivités territoriales et des établissements publics précise en son chapitre I que « [...] la comptable est [...] seul compétent pour procéder à la déclaration des créances de la collectivité publique au passif d'une procédure collective » ;

Attendu qu'il résulte de ce qui précède que la comptable était donc parfaitement informé de la situation et avait le devoir jusqu'au 21 février 2005 inclus de déclarer au représentant des créanciers la créance du conseil régional de Basse-Normandie sur la S.A. L... ;

Attendu que le montant de la créance à déclarer s'établissait à 300 000 € puisqu'aucun remboursement n'était intervenu entre avril et novembre 2004, la première échéance de remboursement ne devant intervenir qu'en octobre 2005 ;

Attendu que l'article L. 621-46 du code de commerce en vigueur à l'époque des faits disposait que « à défaut de déclaration dans des délais fixés par décret en Conseil d'État, les créanciers ne sont pas admis dans les répartitions et dividendes à moins que le juge-commissaire ne les relève de leur forclusion s'ils établissent que leur défaillance n'est pas due à leur fait. [...] L'action en relevé de forclusion ne peut être exercée que dans le délai d'un an à compter de la décision d'ouverture [...]. Les créances qui n'ont pas été déclarées et n'ont pas donné lieu à relevé de forclusion sont éteintes » ;

Attendu que la comptable n'a pas apporté la preuve d'une déclaration de la créance avant le 22 février 2005 ou d'une demande de relèvement de forclusion avant le 18 novembre 2005 ; que le payeur régional en fonctions a confirmé qu'il n'y avait pas de déclaration de créance ; que la créance de 300 000 € apparaît dès lors comme étant éteinte ;

Attendu qu'ainsi, toute tentative de recouvrement ultérieure était infondée en droit et qu'il n'est nul besoin d'examiner l'existence d'actes interruptifs de prescription ;

Attendu que le moyen tiré par la comptable de ce que la créance aurait été provisionnée par la Région Basse-Normandie doit être écarté en ce que le provisionnement n'exonère pas la comptable de son obligation de déclaration de la créance ;

Attendu que la comptable n'a pas mené de diligences adéquates, complètes et rapides en vue du recouvrement de la créance de

300 000 € sur la S.A. L... ; que son inaction a rendu ladite créance définitivement irrécouvrable au 18 novembre 2005 ;

Attendu qu'aux termes de l'article 60-I de la loi n°63-156 du 23 février 1963 modifiée dans sa rédaction en vigueur au jour du réquisitoire introductif de la présente instance, « Les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des contrôles qu'ils sont tenus d'assurer en matière de recettes, de dépenses et de patrimoine dans les conditions prévues par le règlement général sur la comptabilité publique ;

La responsabilité personnelle et pécuniaire prévue ci-dessus se trouve engagée dès lors qu'un déficit ou un manquant en monnaie ou en valeurs a été constaté, qu'une recette n'a pas été recouvrée, qu'une dépense a été irrégulièrement payée ou que, par le fait du comptable public, l'organisme public a dû procéder à l'indemnisation d'un autre organisme public ou d'un tiers ou a dû rétribuer un commis d'office pour produire les comptes » ; qu'en n'effectuant pas de diligence complète, rapide et adéquate pour recouvrer la créance détenue par la région Basse-Normandie à l'encontre de la société L..., notamment la production de la créance, la comptable a engagé sa responsabilité personnelle et pécuniaire sur la base des dispositions susvisées ;

Attendu qu'aux termes du paragraphe VIII de l'article 60 de la loi de finances du 23 février 1963 susvisée, « VIII - Les débits portent intérêt au taux légal à compter du premier acte de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics » ; que ce premier acte est constitué par le réquisitoire du procureur financier ; qu'il convient dès lors de fixer, au cas particulier, le point de départ des intérêts au 30 juin 2012 ;

**PAR CES MOTIFS,**

(...)

**Sur la troisième charge :**

La chambre déclare Mme M... débitrice de la somme de trois cent mille euros (300 000 €) envers la Région Basse-Normandie, majorée des intérêts de droit à compter du 30 juin 2012, date de réception par l'intéressée du réquisitoire susvisé.

En conséquence, il est sursis à la décharge de Mme M... pour sa gestion du 1<sup>er</sup> janvier 2006 au 31 décembre 2009.

## Conclusions du Ministère public n° 2013-0115 du 5 juillet 2013

(...)

**Charge n° 3 – Sur une créance non recouvrée au compte 46721 « Débiteurs divers - Amiable » (titre n° 423 exercice 2005 – SA L...)**

A l'appui de cette charge, le Ministère public relevait que l'état des restes à recouvrer de la Région Basse-Normandie enregistré au 31 décembre 2008 une créance sur la SA L... de 100 000 euros, ayant donné lieu à l'émission d'un titre de recette n° 423 du 13 octobre 2005.

Cette créance avait pour origine une avance remboursable versée par la Région Basse-Normandie en exécution d'une convention signée le 30 mars 2004 entre la collectivité et la société SA L....

La créance née de cette convention ne semblait pas avoir fait l'objet, de la part du comptable, d'une déclaration au passif de la société, mise en redressement judiciaire par jugement du tribunal de commerce de Caen du 17 novembre 2004, publié au BODACC du 21 décembre 2004. Ce jugement prescrivait une déclaration de créance auprès du représentant des créanciers au plus tard le 21 février 2005.

Le Ministère public relevait également qu'aucun acte ne paraissait avoir interrompu le délai au terme duquel la prescription serait intervenue en faveur de la SA L.... En tout état de cause l'action du comptable se trouvait prescrite au plus tard le 31 décembre 2009.

Le Ministère public relevait enfin que si la créance avait été admise en non-valeur par mandat n° 23917 du 24 décembre 2012, ladite admission ne constituait qu'une mesure d'ordre budgétaire qui n'exonère pas le comptable de ses obligations de poursuites.

### La réponse des parties

En réponse aux questions du magistrat instructeur, Mme M... a indiqué que :

- l'ordonnateur avait adressé une lettre à la paierie régionale demandant de suspendre le recouvrement du titre émis 11 mois après la mise en redressement judiciaire de la société. La lettre mentionnait que le titre devait être annulé ;
- la SA L... avait été cédée avec effet au 13 avril 2005 et que le titre émis en octobre 2005 au nom de l'ancienne société ne pouvait plus être recouvré ;
- la Région avait provisionné la créance.

L'ordonnateur a indiqué que le questionnaire que lui avait adressé le magistrat instructeur n'appelait aucune observation particulière de sa part.

### La position du Ministère public

Le réquisitoire ouvrait la possibilité de fonder un débet sur différents motifs. Le premier résultait du défaut de recouvrement du titre émis le 13 octobre 2005, le second résultait du défaut de déclaration de la créance au passif de la société mise en redressement judiciaire.

Au vu des éléments recueillis au cours de l'instruction, le Ministère public invite votre Chambre à fonder sa décision non sur le défaut de recouvrement du titre, mais sur le défaut de déclaration de la créance.

### S'agissant du défaut de recouvrement du titre visé au réquisitoire

Le Ministère public rappelle le contexte dans lequel est intervenue son émission. En exécution d'une convention d'avance remboursable signée le 30 mars 2004 entre la Région et la SA L..., prévoyant un remboursement par cette dernière de 100 000 euros le 1<sup>er</sup> octobre 2005, la Région a émis le 13 octobre 2005 un titre de recettes d'un même montant à son encontre.

L'émission du titre est donc intervenue postérieurement au délai dont disposait le comptable pour déclarer la créance dans le cadre de la procédure de redressement judiciaire et antérieurement à l'extinction de la créance (le 18 novembre 2005). L'instruction a par ailleurs confirmé que le comptable n'avait pris en charge ce titre que le 7 avril 2006, soit postérieurement à l'extinction de la créance.

S'agissant du premier moyen avancé par le comptable, tiré de la demande de l'ordonnateur de suspendre le recouvrement du titre émis 11 mois après la mise en redressement judiciaire de la société, le Ministère public invite votre Chambre à l'écarter dans la mesure où le comptable n'a produit aucun document permettant d'attester une telle demande.

S'agissant du deuxième moyen avancé par le comptable, tiré de l'émission d'un titre irrécouvrable car visant une société n'existant plus depuis le 13 avril 2005, le Ministère public considère qu'il est opérant. Il est rappelé que si le comptable ne doit procéder qu'aux contrôles prévus par la réglementation et est seulement tenu de vérifier la régularité formelle de l'acte fondant la recette avant sa prise en charge, il peut néanmoins être amené à refuser cette prise en charge, notamment dans le cas où le titre n'a pas été émis à l'encontre du véritable débiteur, comme l'indiquent les instructions codificatrices n° 04-043-M0 du 29 juillet 2004 et n° 05-050-M0 du 13 décembre 2005.

Au cas d'espèce, le comptable était donc fondé à refuser la prise en charge du titre en cause, au motif qu'il n'avait pas été émis à l'encontre de la société avec laquelle avait été signée la convention d'avance remboursable.

Par la suite, la prise en charge du titre le 7 avril 2006 apparaît sans effet dans la mesure où le caractère manifestement irrécouvrable du titre était avéré depuis l'extinction de la créance intervenue le 18 novembre 2005. Le comptable ne saurait donc voir sa responsabilité engagée à raison du défaut de recouvrement de ce titre depuis sa prise en charge dans ses écritures.

### S'agissant du défaut de déclaration de la créance

Sa responsabilité personnelle et pécuniaire pourra en revanche être mise en jeu à raison du défaut de déclaration de la créance en cause, traduisant un contrôle défaillant de sa mise en recouvrement. Le Ministère public rappelle en effet qu'aux termes du point 1.1.2.2 du chapitre 4 de l'instruction codificatrice n° 04-043-M0 du 29 juillet 2004, « *Comme toutes les créances autres que celles de l'État et la sécurité sociale, les créances des collectivités et des établissements publics locaux doivent être déclarées par le comptable public à titre définitif, que ces créances aient déjà fait l'objet d'un titre exécutoire ou "alors même qu'elles ne sont pas encore établies par un titre". Article L. 621-43 code de commerce* ».

Le Ministère public observe qu'au cas d'espèce le comptable n'a pas donné suite à la demande que lui avait adressée l'ordonnateur, par courrier daté du 3 décembre 2004, d'inscrire la créance de la Région au passif de la SA L... pour une somme de 300 000 euros, suite au jugement de redressement judiciaire prononcé par le Tribunal de commerce de Caen le 17 novembre 2004. Le comptable, parfaitement informé de l'existence de la créance, dans la mesure où il était à la fois destinataire de ce courrier et dépositaire de la convention y afférent, devait procéder à cette inscription de créance avant le 22 février 2005, même en l'absence de titre de recette.

Par ailleurs, le comptable n'a pas apporté au cours de l'instruction la preuve d'une demande de relèvement de forclusion dans le délai d'un an à compter de la décision d'ouverture de la procédure collective, si bien qu'au final, par son inaction, la créance s'est éteinte le 18 novembre 2005, en application des dispositions de l'article L. 621-46 du code de commerce.

(...)

Marc BEAUCHEMIN

**Clefs proposées (base Jade) :** 18-02-05-05 (dépense obligatoire).

**CRC d'Ile-de-France, avis n° A.23 du 9 octobre 2012, Commune de Courpalay (Seine-et-Marne).**

**Résumé :** La chambre s'estime incompétente pour se prononcer sur un litige entre une collectivité et un avocat relatif à des honoraires.

### Références jurisprudentielles :

• **financières :** CRC Languedoc-Roussillon, 4 octobre 1999, Commune d'Alès, *infra* ■ CRC Auvergne, 20 novembre 2008, Section de commune du Bourg à Virargues ■ CRC Alsace, 8 octobre 2012, Commune de Heimsbrunn, *infra*.

**Textes de référence :** Articles L.1612-15, L.1612-32 à R.1612-37 du Code général des collectivités territoriales (CGCT) ■ Loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques ■ Décret n° 91-1197 du 27 novembre 1991 organisant la profession d'avocat.

## Commentaires

### 1 - L'ordre de traitement des saisines budgétaires

Une chambre régionale des comptes (CRC) peut rejeter une saisine budgétaire pour plusieurs motifs.

En général, les CRC appliquent l'ordre de traitement utilisé par les juridictions administratives, savoir le procédé mnémotechnique « D.I.N.I.F. » pour : Désistement, Incompétence, Non-lieu à statuer, Irrecevabilité, Fond.

Une décision de rejet peut donc être fondée :

1°) sur l'incompétence : la chambre signifie par-là qu'elle est dans l'incapacité de statuer sur la question qui lui est soumise ;

2°) sur un non-lieu : le motif de la saisine a disparu quand la CRC est appelée à statuer, par exemple, dans le cas d'une saisine fondée sur l'article L. 1612-15 du CGCT, la dépense alléguée comme étant obligatoire a été payée ;

3°) sur l'irrecevabilité : la chambre était compétente pour statuer, mais ne l'a pas fait car une condition préalable manquait ;

4°) sur le fond : la CRC a estimé qu'elle était compétente et que la saisine était recevable, mais elle donne tort au requérant, par exemple en considérant que la dépense invoquée n'est pas obligatoire.

### 2 - Le cas d'espèce

En l'occurrence, la chambre était saisie par une avocate sur le fondement de l'article L. 1612-15 du CGCT, afin d'inscrire au budget de la commune les crédits nécessaires à l'acquittement de ses honoraires.

En se fondant sur termes de l'article 174 du décret n° 91-1197 du 27 novembre 1991, pris en application de l'article 53 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 modifiée, portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques, la chambre se déclare incompétente.

Ce texte prévoit, en effet que « les contestations concernant le montant et le recouvrement des honoraires d'avocat ne peuvent être réglées que par la procédure prévue aux articles suivants », laquelle consiste en ce que les réclamations sont soumises au bâtonnier, un recours étant possible devant le premier président de la cour d'appel.

Beaucoup de CRC ne se préoccupent pas de ces dispositions dès lors qu'il apparaît que les honoraires sont exigibles (V., par exemple, *infra* le jugement « Commune de Heimsbrunn »).

Cependant, dans le cas d'une saisine similaire, la CRC de Languedoc-Roussillon s'était, pour sa part, jugée compétente, mais avait déclaré la dépense non obligatoire, puisque la procédure prévue par le décret de 1991 n'avait pas été suivie (4 octobre 1999, Commune d'Alès, V. *infra*).

### 3 - La différence entre les deux décisions de rejet

La différence entre les décisions des CRC de Languedoc-Roussillon et d'Ile-de-France, tient au fait que, en se déclarant incompétente, la CRC d'Ile-de-France interprète le texte précité comme voulant dire que le bâtonnier puis le premier président de la cour d'appel sont seuls compétents pour trancher ce type de litige qui concerne non seulement le montant mais aussi le recouvrement des honoraires d'avocat ; alors que la CRC de Languedoc-Roussillon, en précisant que la dépense n'était pas « en l'état » obligatoire, signifiait qu'elle se serait estimée compétente pour statuer sur l'obligation ou non de l'inscrire, si elle avait connue le sens de la décision prise par le bâtonnier en première instance ou par le premier président de la cour d'appel en cas de recours.

Sans trancher entre les deux décisions, il peut être observé que l'article L. 1612-17 du CGCT n'exclut explicitement la compétence de la CRC pour prescrire

l'inscription d'office d'une dépense obligatoire que dans le cas d'une décision juridictionnelle passée en la force de la chose jugée.

## CRC Ile-de-France Avis n° A.23 du 9 octobre 2012 Commune de Courpalay

### La Chambre régionale des comptes d'Ile-de-France,

VU le code général des collectivités territoriales (CGCT), notamment ses articles L. 1612-15 et R. 1612-32 à R. 1612-37 ;

VU le code des juridictions financières, notamment ses articles L. 211-7, L. 232-1, L. 244-1, L. 244-2, R. 232-1 et R. 242-1 à R. 242-3 ;

VU les lois et règlements relatifs aux budgets et à la comptabilité des communes ; VU la lettre du 27 août 2012, enregistrée au greffe de la chambre le 3 septembre 2012, par laquelle Maître F..., avocate du barreau de Paris, a saisi la chambre, sur le fondement de l'article L. 1612-15 du CGCT, d'une demande d'inscription d'office au budget de la commune de Courpalay des crédits nécessaires à l'acquittement d'une somme de 11 960 € correspondant au règlement d'honoraires qui lui seraient dus par cette dernière ;

VU la lettre du 4 septembre 2012 par laquelle le président de la chambre a invité le maire de Courpalay à présenter ses observations ;

VU la lettre du 12 septembre 2012, enregistrée au greffe de la chambre le 14 septembre 2012, par laquelle Maître G..., mandatée par une délibération du conseil municipal de la commune de Courpalay en date du 7 juin 2012, a fait connaître les observations de cette collectivité.

VU la lettre du 4 septembre 2012 demandant au préfet de la Seine-et-Marne communication du budget 2012 de la commune de Courpalay, ensemble le courrier de ce dernier enregistré au greffe

de la chambre le 13 septembre 2012, comportant transmission dudit budget ;  
 VU les documents et les informations recueillis en cours d'instruction ;  
 VU les conclusions du procureur financier ;  
 Après avoir entendu M. Dunoyer de Segonzac, conseiller, en son rapport ;

## REND L'AVIS SUIVANT

### Sur la compétence de la chambre

CONSIDERANT qu'aux termes de l'article L. 1612-15 du code général des collectivités territoriales : « la chambre régionale des comptes saisie, soit par le représentant de l'État dans le département, soit par toute personne y ayant intérêt, constate qu'une dépense obligatoire n'a pas été inscrite au budget ou l'a été pour une somme insuffisante. Elle opère cette constatation dans le délai d'un mois à partir de la saisine et adresse une mise en demeure à la collectivité territoriale concernée » ;

CONSIDERANT que la créance, objet de la saisine, est constituée, d'une part, d'un solde d'honoraires de 7 774 € et, d'autre part, d'une note d'honoraires de 4 186 €, dont le principe et le montant sont contestés par la maire de Courpalay ;

CONSIDERANT qu'aux termes de l'article 174 du décret n° 91-1197 du 27 novembre 1991, pris en application de l'article 53 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 modifiée, portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques : « les contestations concernant le montant et le recouvrement des honoraires d'avocat ne peuvent être réglées que par la procédure prévue aux articles suivants » ; qu'à ceux de l'article 175 : « les réclamations sont soumises au bâtonnier par toutes parties... » ; qu'à ceux de l'article 176 : « la décision du bâtonnier est susceptible de recours devant le premier président de la cour d'appel... Lorsque le bâtonnier n'a pas pris de décision dans les délais prévus à l'article 175, le premier président doit être saisi dans le mois qui suit » ;

CONSIDERANT que ces dispositions sont d'ailleurs expressément visées à l'article 4 de la convention d'honoraires du 6 décembre 2010 passée entre le maire de Courpalay et l'avocate requérante ;  
 CONSIDERANT qu'il résulte de ces dispositions que les contestations sur le montant ou le recouvrement des honoraires d'un avocat doivent être portées devant le bâtonnier du ressort, dans les formes prescrites aux articles précités ;

que la requérante était donc tenue de suivre ladite procédure ;

CONSIDERANT que, dans ces conditions, la chambre n'est pas compétente pour se prononcer sur la demande dont elle est saisie ;

## PAR CES MOTIFS :

DIT que la chambre n'est pas compétente pour se prononcer sur la demande de maître Fargepallet.

## CRC Languedoc-Roussillon Avis du 4 octobre 1999 Commune d'Alès

(...)

### EMET L'AVIS SUIVANT

#### Sur la recevabilité

CONSIDERANT que l'article L 1612.15 du code général des collectivités territoriales dispose :

" Ne sont obligatoires pour les collectivités territoriales que les dépenses nécessaires à l'acquittement des dettes exigibles et les dépenses pour lesquelles la loi l'a expressément décidé.

La Chambre régionale des comptes, saisie soit par le représentant de l'État dans le département, soit par le comptable public concerné, soit par toute personne y ayant intérêt, constate qu'une dépense obligatoire n'a pas été inscrite au budget ou l'a été pour une somme insuffisante. Elle opère cette constatation dans le délai d'un mois à partir de sa saisine et adresse une mise en demeure à la collectivité territoriale concernée.

CONSIDERANT que le Préfet du Gard a qualité pour agir aux termes de ces dispositions ;

CONSIDERANT que les documents réglementaires ont été produits à l'appui de la saisine ;

#### Sur le fond

CONSIDERANT qu'en application des dispositions susvisées le préfet du Gard a saisi la Chambre à la demande de M. B..., ancien avocat au barreau d'Avignon, afin de faire constater le caractère obligatoire pour la commune d'Alès d'une dépense de 73 886,19 F ; que ladite dépense correspond à un reliquat d'honoraires dû à M. B..., conseil de la ville dans un contentieux l'opposant à une société concessionnaire ; que la commune conteste le bien-fondé de ces honoraires ;

CONSIDERANT qu'il résulte des articles 174 à 179 du décret 91-1197 du 28 novembre 1991 susvisés organisant la

profession d'avocat que les contestations concernant le montant et le recouvrement des honoraires des avocats doivent obligatoirement être, sans condition de forme, soumises au bâtonnier de l'ordre des avocats du barreau compétent, dont la décision prise après procédure contradictoire est susceptible de recours devant le Premier Président de la Cour d'Appel compétente ;

CONSIDERANT que la demande de M. B... objet de la saisine du préfet du Gard, a pour objet une contestation concernant le recouvrement d'honoraires d'avocat ; que cette contestation ne peut être réglée qu'en recourant à la procédure prévue par les articles susvisés du décret du 28 novembre 1991 ; que la Chambre ne peut que constater que la procédure préalable réglementaire n'a pas été mise en oeuvre à ce jour ;

CONSIDERANT dès lors que la dépense alléguée n'est pas obligatoire pour la commune en l'état du dossier, au sens de l'article L 1612-15 susvisé ;

## PAR CES MOTIFS

1°) **DECLARE** la saisine recevable ;

2°) **CONSTATE** que la somme de 73 866,19 F ne constitue pas en l'état une dépense obligatoire au sens de l'article L 1612-15 du Code général des collectivités territoriales pour la commune d'Alès ;

3°) **DIT** en conséquence qu'il n'y a pas lieu de mettre en demeure la commune d'Alès d'inscrire à son budget les crédits nécessaires au paiement de cette somme ;

4°) **DIT** que le présent avis sera notifié au Préfet du Gard et au maire d'Alès et qu'une ampliation en sera adressée au trésorier-payeur général du Gard et à M. B....

## CRC Alsace 8 octobre 2012

### Commune de Heimsbrunn

#### LA CHAMBRE REGIONALE DES COMPTES D'ALSACE,

(...)

VU la lettre du secrétaire général de la préfecture du Haut-Rhin en date du 11 septembre 2012, enregistrée au greffe de la

juridiction le 13 septembre 2012, par laquelle il demande à la chambre, sur la base de l'article L. 1612-15 du CGCT, de formuler un avis sur le caractère obligatoire d'une dépense concernant la commune de Heimsbrunn et, le cas échéant, des mesures nécessaires à l'inscription de cette dépense au budget de la collectivité ;

(...)

## SUR LE FOND

### S'agissant du caractère obligatoire de la dépense :

Considérant qu'aux termes de l'article L. 2321-2 du CGCT « *les dépenses obligatoires comprennent notamment (...) 32° L'acquittement des dettes exigibles* » ;

Considérant que ne sont obligatoires pour les collectivités territoriales, selon la jurisprudence administrative, que les dépenses nécessaires à l'acquittement des dettes échues, certaines, liquides et non sérieusement contestées dans leur principe et dans leur montant et découlant de la loi, d'un contrat, d'un délit, d'un quasi-délit ou de toute autre source d'obligations ;

Considérant que le conseil municipal de Heimsbrunn, dans sa séance du 14 décembre 2011, a décidé par 12 voix contre 4, de désigner Me T... « *pour défendre les intérêts de la commune contre les recours du maire (...) contre les décisions votées par la majorité du conseil municipal le 11 février 2010 et notamment la diminution de ses indemnités* » ainsi que le retrait de délégations de pouvoirs au maire ; que le conseil municipal, dans cette même séance du 14 décembre 2011, a désigné M. S..., adjoint au maire, comme élu référent auprès de Me T... ; que cette délibération, transmise au contrôle de légalité le 22 décembre 2011 et exécutoire, n'a pas fait l'objet d'un recours contentieux ;

Considérant que l'article L. 2132-1 du CGCT prévoit que « *sous réserve des dispositions du 16° de l'article L. 2122-22 [délégations du conseil municipal au maire], le conseil municipal délibère sur les actions à intenter au nom de la commune* » ; que cette compétence n'a pas été déléguée au maire ; que le conseil municipal n'a pas non plus délégué au maire, sur la base de l'article L. 2122-22 11° du CGCT, le pouvoir de « *fixer les rémunérations et de régler les frais et honoraires des avocats* » ;

Considérant que l'article L. 2122-26 du CGCT prévoit que « *dans le cas où les intérêts du maire se trouvent en opposition avec ceux de la commune, le conseil municipal désigne un autre de ses membres pour représenter la commune (...) en justice* » ; qu'ainsi la dépense en cause a été régulièrement engagée ;

Considérant que Me T... a adressé à la commune, au titre de son intervention dans la procédure précitée, une demande de provision du 24 février 2012 de 2 631,20 € et une facture complémentaire du 22 mai 2012 de 1 143,86 € ; que le maire a répondu le 27 mars 2012 par une fin de non-recevoir à la demande de provision du 24 février 2012 et qu'il n'a pas été fait réponse à la demande du 22 mai 2012 ;

Considérant que la réponse précitée du maire du 27 mars 2012 motive la fin de non-recevoir à la note d'honoraires de Me T... par la non-transmission d'un devis, par l'absence d'un bon de commande et par l'indication, dans la délibération précitée du 14 décembre 2011, d'une imputation de ces frais de justice à l'article 6226 du budget primitif 2011, ce dernier étant, depuis lors, clos ; que dans son courrier au préfet du 21 août 2012, en réponse à la demande de celui-ci de mandater la dépense en cause, le maire fait en outre part de son avis réservé à la fois sur le montant de la prestation, sur la non-mise en concurrence préalable, et sur le manque de crédits à l'article 6226 du budget primitif 2012, concluant sur une contestation de la créance ;

Considérant toutefois que le conseil municipal a la prérogative de délibérer sur les actions à intenter au nom de la commune ; que les prestations en cause s'établissent à un montant définitif de 3 775,06 € TTC (3 156,41 € HT), selon les indications données à la chambre, soit un montant inférieur au seuil de 15 000 € HT en-dessous duquel l'article 28 du code des marchés publics n'impose pas de mesures de publicité ni de mise en concurrence préalables ; que les prestations de l'avocat ont été effectives, pour un tarif n'apparaissant pas anormal (200 € HT l'heure), et que leur non-règlement aboutirait à un enrichissement sans cause de la commune ;

## PAR CES MOTIFS

Déclare la saisine du préfet du Haut-Rhin recevable au titre de l'article L. 1612-15 du code général des collectivités territoriales.

Constate que la dépense de 3 775,06 € correspondant aux honoraires de Me T... pour son intervention dans la procédure contentieuse décidée par le conseil municipal du 14 décembre 2011 constitue une dépense obligatoire au sens du même article du CGCT.

Constate que les dotations d'un montant de 261 900 € inscrites au chapitre 011 « Charges à caractère général » du budget primitif 2012 de la commune et dont 130 346,34 € sont disponibles au 26 septembre 2012, sont suffisantes pour couvrir la dépense de 3 775,06 € objet de la saisine et qu'ainsi il n'y a pas lieu de mettre la commune en demeure d'inscrire les crédits correspondants à son budget.

Invite le maire à procéder sans attendre au mandatement de cette somme exigible.

Rappelle qu'à défaut, le représentant de l'État est fondé à procéder au mandatement d'office, conformément à l'article L. 1612-16 du CGCT.

Demande au maire de la commune de Heimsbrunn d'informer du présent avis le conseil municipal dès sa plus proche réunion, en application de l'article L. 1612-19 du CGCT.

Le présent avis sera notifié au préfet du Haut-Rhin, au maire de la commune de Heimsbrunn et transmis, pour leur information, au directeur départemental des finances publiques du Haut-Rhin et au comptable de la commune.

**Clefs proposées (base Jade) :** 18-05-06 (dettes des collectivités publiques - pièces justificatives) ■ 36-08 (fonctionnaires et agents publics - rémunération)

**CRC Bretagne, jugements n° 2012-09 du 24 octobre 2013 (audience du 26 septembre 2013), Commune de Pordic (Côtes d'Armor)**

**Résumé :** S'agissant d'une première charge relative au paiement d'indemnités en l'absence d'arrêtés individuels d'attribution actualisés, la chambre estime qu'il y a manquement de la part du comptable mais pas préjudice pour la collectivité. S'agissant d'une seconde charge relative à des paiements de traitements qui auraient été effectués en contradiction avec le tableau des effectifs, elle estime qu'il n'y a pas manquement.

### Références jurisprudentielles :

• **financières :** CRC Poitou-Charentes, 29 mars 2012, Centre de gestion de Charente, *Gestion & Finances publiques* n° 8-9/2013, p. 80 ■ CRC Pays-de-la-Loire, 26 juin 2012, Maison de retraite de Fresnay-sur-Sarthe, *Gestion & Finances publiques* n° 04/2013, p. 69 ■ CRC Corse, 23 mai 2013, Commune de Loreto di Casinca, *Gestion & Finances publiques* n° 1-2/2014, p. 133.

**Doctrine :** Instruction codificatrice n° 07-024-M0 du 30 mars 2007 relative aux pièces justificatives des dépenses du secteur local.

**Textes de référence :** Articles D. 1617-19 du code général des collectivités territoriales ■ Article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 Articles 12 B, 13 et 37 du règlement général sur la comptabilité publique (RGCP).

## Commentaires

### 1 - Indemnités :

Le présent jugement vient rappeler que, pour être régulièrement payée, une indemnité doit non seulement être prévue par une délibération mais aussi avoir été attribuée par une "décision de l'autorité investie du pouvoir de nomination". Dès lors que, comme au cas présent, cette décision est bornée dans le temps, le comptable est tenu de suspendre les paiements ultérieurs : s'il ne l'a pas fait, sa responsabilité est engagée même si une régularisation intervient *a posteriori*.

Conformément à l'avis du représentant du ministère public, la chambre estime, cependant, que ce manquement n'a pas causé un préjudice financier à la collectivité "dans la mesure où le versement de ces indemnités n'excédait pas le régime indemnitaire délibéré par la collectivité et s'inscrivait dans la continuité des paiements antérieurs". Pour autant, elle fixe le montant de la sanction financière au maximum, en ne retenant donc aucune circonstance atténuante.

### 2 - Rémunération principale :

S'il n'y a pas de doute que le paiement d'une rémunération suppose un acte d'engagement, la question de savoir si cet acte est juridiquement fondé relève d'un contrôle purement formel de la part du comptable puisqu'il lui est seulement demandé par l'actuelle nomenclature des pièces justificatives de vérifier que l'acte d'engagement mentionne "la référence à la délibération créant l'emploi ou à la délibération autorisant l'engagement pour les agents des services publics in-

dustriels et commerciaux, les contrats aidés ou les vacataires" (V. le jugement "Commune de Loreto di Casinca"). Il semblerait ainsi que le comptable ne peut pas s'opposer aux paiements qui dépasseraient l'effectif budgétaire.

Le présent jugement ne tranche pas totalement la question puisque, en l'occurrence, le dépassement n'était pas complètement établi. Au surplus, pour prononcer le non-lieu, la chambre se contente de constater que le tableau des effectifs ne figure pas parmi les pièces justificatives que le comptable doit exiger.

## CRC Bretagne Jugement du 24 octobre 2013 Commune de Pordic

### LA CHAMBRE,

Vu le réquisitoire n° 2013-86 du Procureur financier du 16 mai 2013 ;

Vu les comptes rendus, en qualité de comptable de la commune de Pordic pour les exercices 2009 et 2010 par M. S... ;

Vu le code des juridictions financières ;  
Vu le code général des collectivités territoriales ;

Vu l'article 60 de la loi de finances n° 63-156 du 23 février 1963 modifiée ;

Vu le décret n° 2012-1386 du 10 décembre 2012 portant application du deuxième alinéa du VI de l'article 60 de la loi de finances n° 63-156 du 23 février 1963 modifié, dans sa rédaction issue de l'article 90 de la loi n° 2011-1978 du

28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 ;

Vu le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 modifié, portant règlement général sur la comptabilité publique, en vigueur au moment des faits ;

Vu le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique ;

Vu l'arrêt n° 2/2013 déterminant les affaires qui sont délibérées en chambre et celles qui le sont en sections ;

Vu l'ordonnance du 16 mai 2013 statuant sur les comptes précédents ;

Vu l'exacte reprise des soldes arrêtés à la clôture de l'exercice 2010 ;

Vu les lettres du 23 mai 2013 notifiant le réquisitoire du ministère public au comptable et à l'ordonnateur ;

Vu la lettre du 21 juin 2013 par laquelle M. S... répond au réquisitoire du ministère public ;

Vu le rapport n° 2013-119 de M. ZINGER, magistrat-rapporteur ;

Vu la lettre du 11 septembre 2013 notifiant la date de l'audience publique ;

Vu les conclusions du Procureur financier n° 2013-142 du 10 septembre 2013 ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Entendu, lors de l'audience publique de ce jour, M. ZINGER, magistrat-rapporteur, en son rapport, M. PRIOLEAUD, Procureur financier, en ses conclusions, M. S..., comptable, informé de l'audience, n'étant ni présent, ni représenté ;

Après avoir délibéré hors la présence du magistrat-rapporteur et du Procureur financier ;

### Présomption de première charge

Attendu que par réquisitoire du 16 mai 2013, le Procureur financier a saisi la juridiction au motif que M. S..., comptable de la commune de Pordic, a effectué, au cours de l'exercice 2010, le paiement de l'enveloppe indemnitaire des agents de la commune en l'absence des pièces justificatives requises ; qu'il constate que les agents de la commune de Pordic bénéficient d'un régime indemnitaire reposant sur une délibération du conseil municipal du 8 juillet 2005, modifiée en 2009 et 2010 précisant que le complément indemnitaire fait l'objet d'un arrêté individuel ; que les arrêtés couvrant le deuxième semestre 2010 n'auraient été pris qu'en décembre de la même année, ce qui leur confère un caractère rétroactif manifeste ne pouvant couvrir les paiements intervenus durant cette période ; que, dès lors, le comptable aurait méconnu ses obligations de contrôle ce qui est susceptible de fonder la mise en jeu de sa responsabilité pécuniaire et personnelle ;

Attendu qu'en réponse au réquisitoire, le comptable estime que la délibération du 26 juin 2009 est de portée générale et sans limite de durée ; que la seule obligation qui s'impose au maire est de prendre les arrêtés individuels dans l'année, ce qu'il fit pour 2010, tardivement, au mois de décembre ; que les agents de la commune ont droit au versement de cette indemnité qui n'a pas été interrompu et a été effectué sur les critères en cours, sans aucune modification avant la prise des arrêtés de décembre ;

Attendu que l'ordonnateur en fonction n'a pas apporté de réponse ;

Attendu qu'en application des articles 12 B et 13 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 en vigueur au moment des faits, le comptable est tenu en matière de dépenses d'exercer le contrôle de la validité des créances ; qu'à ce titre, il lui appartient de s'assurer de l'intervention préalable des contrôles réglementaires et de produire les justifications nécessaires ;

Attendu que l'article D. 1617-19 du code général des collectivités territoriales (CGCT) fixe la liste des pièces justificatives des dépenses publiques locales autorisant le paiement d'un mandat par le comptable ; qu'en ce qui concerne le paiement des primes et indemnités, le comptable doit disposer des documents suivants : 1) décision de l'assemblée délibérante fixant la nature, les conditions

d'attribution et le taux moyen des indemnités et 2) décision de l'autorité investie du pouvoir de nomination fixant le taux applicable à chaque agent ;

Attendu que, au moment du paiement des indemnités au personnel, le comptable disposait de la délibération du 26 juin 2009 modifiée et des arrêtés individuels d'attribution d'août 2009 portant sur la période allant du 1<sup>er</sup> juillet 2009 au 30 juin 2010 ; qu'à partir de cette date, il lui appartenait de suspendre les mandats de paiement dépourvus des pièces adéquates ;

Attendu qu'aucun préjudice financier n'est avéré dans la mesure où le versement de ces indemnités n'excédait pas le régime indemnitaire délibéré par la collectivité et s'inscrivait dans la continuité des paiements antérieurs ;

Attendu qu'en vertu de l'article 60 de la loi de finances du 23 février 1963, la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics se trouve engagée dès lors, notamment, qu'une dépense a été irrégulièrement payée ; que lorsque le manquement du comptable à ses obligations n'a pas causé de préjudice financier à l'organisme public concerné, le juge des comptes peut l'obliger à s'acquitter d'une somme arrêlée, pour chaque exercice en tenant compte des circonstances de l'espèce dont le montant maximal, conformément aux dispositions du deuxième alinéa du VI de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 susvisée, est fixé par le décret n° 2012-1386 du 10 décembre 2012 à un millième et demi du montant du cautionnement prévu pour le poste comptable considéré, soit en l'espèce 351 euros ;

Attendu que les plans de contrôle sélectif de la dépense durant les exercices concernés prévoyaient un examen exhaustif des dépenses de personnel de la commune de Pordic ; qu'il y a lieu, au regard des circonstances de l'espèce, d'obliger le comptable à s'acquitter d'une somme non rémissible arrêlée à 351 euros, au titre de sa gestion de l'exercice 2010 ;

### Présomption de deuxième charge

Attendu que par le réquisitoire susvisé, le Procureur financier a saisi la juridiction au motif que M. S..., comptable de la commune de Pordic, a effectué, au cours des exercices 2009 et 2010, le paiement des traitements des adjoints techniques, alors

que leur nombre aurait excédé le tableau des effectifs de la commune ; qu'en prenant en charge les mandats en cause, malgré la contradiction des pièces justificatives, et en procédant à leur paiement sans les suspendre, M. S... aurait réalisé des opérations qui seraient présomptives d'irrégularités, susceptibles de fonder la mise en jeu de sa responsabilité pécuniaire et personnelle ;

Attendu qu'en réponse le comptable fait valoir que seul l'acte de nomination d'un agent fait partie des pièces justificatives et s'il doit mentionner la délibération créant l'emploi, celle-ci n'a pas à être produite formellement ; qu'au surplus le plafond de recrutement de la commune est celui des emplois et non des grades tels qu'ils apparaissent dans les tableaux des effectifs pour 2009 et 2010 ; que, selon cette analyse, la délibération de référence du 5 décembre 2008 a ouvert en 2009 la création de 32,3 emplois d'agents techniques alors que 30,8 agents ont été rémunérés à ce titre ; qu'il n'y a eu par conséquent aucun dépassement ;

Attendu que l'ordonnateur en fonction n'a pas apporté de réponse ;

Attendu qu'il appartient effectivement au comptable, en matière de dépenses de personnel, de s'assurer pour le premier paiement de la production d'un acte d'engagement mentionnant la délibération ayant créé l'emploi et pour les paiements ultérieurs des pièces prévues par la nomenclature (§ 2102), parmi lesquelles ne figure pas le tableau des effectifs ; qu'il n'est dès lors pas établi que le comptable a payé le traitement des agents techniques de la commune de Pordic sans disposer des pièces justificatives suffisantes ou commis des irrégularités dans ces opérations ; qu'il n'y a donc pas lieu de mettre en jeu la responsabilité de M. S... sur ce point ;

### Par ces motifs,

#### ORDONNE ce qui suit :

**Article 1 :** La somme de trois cent cinquante et un euros (351 €) est mise à la charge de M. S..., en application du paragraphe VI, alinéa 2, de l'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 ; elle ne peut faire l'objet d'une remise gracieuse en vertu du paragraphe IX de l'article 60 précité.

**Article 2 :** M. S... est déchargé de sa gestion du 1<sup>er</sup> janvier 2009 au 31 décembre 2010.

## Conclusions du Ministère public n° 2013-142 du 10 septembre 2013

(...)

### 2. SUR LE FOND

#### Présomption de première charge

(...)

#### Sur l'existence d'un manquement

Selon les termes de l'annexe 1 à l'article D. 1617-19 du CGCT, annexe I, impose au comptable d'exiger, préalablement au paiement de ces indemnités, selon leur nature, la production des justifications suivantes :

« Rubrique 210223 – Primes et indemnités :

1. *Décision de l'assemblée délibérante fixant la nature, les conditions d'attribution et le taux moyen des indemnités ;*
2. *Décision de l'autorité investie du pouvoir de nomination fixant le taux applicable à chaque agent »*

Le ministère public relève que les paiements n'étaient pas appuyés des arrêtés nominatifs visant la période du 01-07-2010 au 30-11-2010 et partage donc l'avis du rapporteur.

En prenant en charge les mandats en cause, en l'absence d'arrêtés nominatifs, et en procédant à leur paiement, sans les suspendre, M. S... aurait méconnu l'obligation de production des justifications imposée par l'article 13 du décret n° 62-1587 du 29-12-1962 portant règlement général sur la comptabilité publique ;

#### Le manquement nous semble donc constitué.

#### sur l'existence d'un préjudice

L'existence d'un préjudice dépend de la volonté de la collectivité, exprimée par

l'autorité compétente, ici l'organe délibérant et l'autorité investie du pouvoir de nomination fixant le taux applicable à chaque agent.

La délibération du 26-06-2009 précise que « le complément indemnitaire individuel fait l'objet d'un arrêté municipal ainsi que sa modulation ou sa modification ». (Les modifications) ne pourront être motivées que par un changement de situation de l'agent affectant l'un des éléments fixés par le conseil municipal (poste, missions, ...) ou suite à l'intervention d'une sanction disciplinaire ou pour la part additionnelle une fois l'an suite à l'appréciation lors de la notation ».

Les exigences de la délibération furent respectées, les arrêtés individuels ayant été pris même si ce fut tardivement, la période du 01-07-2010 au 30-11-2010 ayant été couverte rétroactivement par les arrêtés de décembre 2010.

En l'espèce, compte tenu de la volonté de la collectivité de verser des indemnités aux agents de la commune de Pordic, estimons que le manquement n'a pas causé un préjudice financier à la collectivité.

#### Sur les circonstances de l'espèce

Le montant maximal de la somme dont le comptable devra s'acquitter, fixé par le décret n°2012-1386 du 10-12-2012 à un millième et demi du montant du cautionnement pour le poste comptable, représente en l'espèce la somme de 351,00 € pour un cautionnement de 234 000 € en 2010.

Etant entendu que le montant du cautionnement à prendre en compte est celui qui est en vigueur au cours de l'exercice pour lequel une charge est prononcée.

Compte tenu des circonstances de l'espèce, nous proposons de fixer la somme dont le comptable devra s'acquitter à 200 € pour l'exercice 2010.

#### Présomption de deuxième charge

(...)

Il ressort des pièces du dossier et de la réponse du comptable que les plafonds d'emplois fixés par la collectivité furent respectés, qu'ainsi il n'y a pas de contradiction entre les arrêtés de recrutement et les délibérations créant les emplois en cause.

#### Nous concluons donc à l'absence de manquement

Si la chambre retenait l'existence d'un manquement, celui-ci étant alors fondé sur la contradiction entre la délibération créant les emplois et les arrêtés de nomination pris sans respecter le plafond des emplois, il existerait un préjudice.

La Chambre devrait alors par jugement avant-dire droit rouvrir l'instruction afin de permettre de chiffrer l'éventuel débet.

Elle devrait aussi demander au comptable de produire les éléments utiles pour que la Chambre se prononce sur le respect du contrôle sélectif des dépenses.

Si la Chambre statuait un manquement sans préjudice, nous estimons qu'une juste appréciation des circonstances de l'espèce pourrait aboutir à une somme laissée à charge de 100 €.

En conséquence, la chambre pourrait, comme proposé au rapport, ne pas retenir de charge à l'encontre de M. S... au titre de la deuxième présomption de charge.

Patrick PRIOLEAUD

**Clefs proposées (base Jade) :** 18-01-03-01 (responsabilité du comptable) ■ 18-01-04 (jugement des comptes)

**CRC des Pays de la Loire, jugement n° 2014-0003 du 18 février 2014, Association syndicale autorisée (ASA) de la Vallée du Lay, à Luçon (Vendée).**

**Résumé :** La chambre décide d'évoquer un compte soumis à l'apurement administratif, y compris un exercice ayant fait l'objet d'une décision de décharge.

### Références jurisprudentielles :

• **financières :** CRC de Corse, 3 mai 2007, Commune de Castifao, *La Revue du Trésor* n° 1-2008 p. 74 ■ CRC Basse-Normandie, Haute-Normandie, 7 mai 2013, Communauté de communes de la Saire, *infra* ■ CRC Bourgogne, Franche-Comté, 7 novembre 2013, Commune de Le Frasnois, *Gestion & Finances publiques* n° 5/6-2014, p. 159.

**Textes de référence :** Articles R. 112-3, L. 131-5, D. 131-26, R. 211-1, L. 211-2, L. 231-9 et D. 231-28 du Code des juridictions financières (CJF) ■ Article 60 de la loi de finances n° 63-156 du 23 février 1963 ■ Loi n° 2008-1091 du 28 octobre 2008 relative à la cour des comptes et aux chambres régionales des comptes ■ Article 39 de la loi n° 2011-1862 du 13 décembre 2011 relative à la répartition des contentieux et à l'allègement de certaines procédures juridictionnelles.

## Commentaires

Le présent jugement vient rappeler qu'une décision de décharge prise par l'autorité chargée de l'apurement administratif peut être remise en cause par le juge des comptes lorsqu'il décide d'utiliser son « droit d'évocation », ce qui devrait être plus fréquent à l'avenir compte tenu du relèvement des seuils applicables à compter de l'exercice 2013 (CJF, L. 211-2).

La procédure est différente suivant qu'il s'agit de la Cour des comptes ou des chambres régionale des comptes. En effet, lorsque la Cour décide d'évoquer un compte soumis à l'apurement administratif<sup>1</sup>, le Premier président prend sa décision par arrêté modificatif du programme de travail annuel, sur proposition du président de la chambre compétente et après avis du Procureur général (CJF, D. 131-26, R. 112-3). Cette décision est simplement notifiée, en même temps que la décision d'ouverture du contrôle, au comptable concerné, à l'ordonnateur et au comptable supérieur chargé de l'apurement des comptes. Alors que, s'agissant des chambres régionales des comptes, la partie règlementaire du Code des juridictions financières (art. D. 231-28) impose un « jugement motivé, après réquisition du ministère public », ce qui suppose la rédaction d'un rapport *ad hoc* par un magistrat spécialement désigné pour ce faire. Cependant, comme le souligne les conclusions du représentant du ministère public, « ce jugement ne contenant aucune charge dûment identifiée à l'égard du comptable patent », il n'y a pas lieu d'organiser une audience publique préalablement à son adoption.

La plupart du temps le jugement d'évocation est fondé sur le souhait du Président de la CRC, après consultation de la chambre et avis du ministère public, de procéder à l'examen de la gestion de la collectivité ou de l'organisme en cause<sup>2</sup>.

Il est donc paradoxal qu'il doive être introduit par un réquisitoire du ministère public, alors même que l'évocation est présentée comme étant « un droit » que détiendrait la chambre.

En l'occurrence, cette obligation formelle a été respectée, puisque l'on apprend que la procédure a été initiée par un réquisitoire du ministère public constatant que l'examen de la gestion de l'association syndicale avait été inscrit au programme de la juridiction. Pour diverses raisons, le procureur financier considèrerait, en effet, que cet examen de la gestion pourrait utilement être effectué en même temps qu'un contrôle juridictionnel. Au demeurant, cette possibilité est explicitement prévue par les dispositions de l'article R. 211-1 du CJF, la concomitance des deux procédures présentant de nombreux avantages du point de vue de l'audit de la gestion comme de celui des comptes.

### CRC Pays de la Loire Jugement du 7 novembre 2013 ASA de la Vallée du Lay

#### La chambre,

Vu le code des juridictions financières ;  
Vu le code général des collectivités territoriales ;

Vu l'article 60 de la loi de finances n° 63-156 du 23 février 1963 modifié ;

Vu le décret n° 62-1587 du 24 décembre 1962 modifié, portant règlement général sur la comptabilité publique, applicable au cas d'espèce ;

Vu le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012, portant règlement général sur la comptabilité publique ;

Vu les lois et règlements relatifs à la comptabilité des collectivités territoriales et de leurs établissements publics ;

VU l'arrêté du 17 décembre 2013 du président, portant organisation et détermi-

nation de la compétence des formations de délibéré de la chambre régionale des comptes des Pays-de-la-Loire ;

VU l'arrêté du Premier président de la Cour des comptes, en date du 6 janvier 2014, désignant Mme Viviane BOURDON, présidente de section pour assurer par intérim les fonctions de président de la chambre régionale des comptes des Pays de la Loire, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014 ;  
VU l'arrêté de décharge définitive pris le 19 octobre 2012 par le chef du pôle inter-régional d'apurement administratif de Rennes déchargeant M. P..., en sa qualité de comptable de l'association syndicale autorisée (ASA) de la Vallée du Lay (85) pour les comptes du budget de l'association syndicale autorisée (ASA) de la Vallée du Lay (85) pour les exercices 2008 à 2010 ;

VU le réquisitoire n° 2014-006 du 29 janvier 2014 du procureur financier, à fin d'évocation des comptes de l'association syndicale autorisée (ASA) de la Vallée du Lay (85), enregistré au greffe de la chambre le 29 janvier 2014 ;

VU la décision de la présidente par interim de la chambre du 29 janvier 2014, désignant M Jean-Pierre SABIO, premier conseiller, en qualité de rapporteur de l'instance ouverte par le réquisitoire ;

VU le rapport n° 2014-0006 à fin d'évocation des comptes de l'association syndicale autorisée (ASA) de la Vallée du Lay (85) enregistré au greffe le 7 février 2014 et les conclusions n° 2014-019 du procureur financier du 10 février 2014 ;

Après avoir entendu, au cours de la séance de délibéré en date du 18 février 2014,

<sup>1</sup> S'agissant de la Cour des comptes, l'apurement administratif ne concerne que des établissements ayant leur siège à l'étranger ou dans les collectivités territoriales d'outremer (CJF, L. 131-5).

<sup>2</sup> V. *infra*, CC de la Saire, dans le cas d'un arrêté de charge provisoire ne portant que sur un budget annexe.

M. Jean-Pierre SABIO, premier conseiller, en son rapport, et M. Dominique JOUBERT, procureur financier, en ses conclusions ;

Après en avoir délibéré hors la présence du rapporteur et du procureur financier ;

ATTENDU qu'aux termes de l'article L. 211-2 du code des juridictions financières, dans sa rédaction applicable aux comptes antérieurs à 2012 : « (...) font l'objet d'un apurement administratif par les comptables supérieurs du Trésor : (...) les comptes des établissements publics de coopération intercommunale regroupant une population inférieure à 3 500 habitants (...) » ;

ATTENDU qu'aux termes de l'article L. 231-9 du même code : « L'autorité compétente de l'État désignée par arrêté du ministre chargé du budget adresse à la chambre régionale des comptes tous les arrêts de décharge qu'il a pris. La chambre régionale des comptes peut exercer son droit d'évocation (...) dans le délai de six mois à dater de leur notification au comptable » ;

ATTENDU qu'aux termes de l'article D. 231-28 du même code : « Lorsque la chambre régionale des comptes décide par jugement motivé, après réquisition du ministère public d'exercer son droit d'évocation, celui-ci peut porter non seulement sur les comptes non encore apurés par l'autorité compétente de l'État, mais également sur ceux apurés depuis moins de six mois. Ce délai s'apprécie à compter de la notification aux comptables des décisions d'apurement qui sont adressées simultanément à la chambre régionale des comptes » ;

ATTENDU que les comptes de l'association syndicale autorisée (ASA) de la Vallée du Lay (85) sont soumis à l'apurement administratif ;

ATTENDU que le chef du pôle interrégional d'apurement administratif de Rennes a pris le 19 octobre 2012 un arrêté de décharge à l'encontre de M. P..., en sa qualité de comptable de l'association syndicale autorisée (ASA) de la Vallée du Lay (85), pour les exercices 2008 à 2010, pour les comptes du budget de l'association syndicale autorisée (ASA) de la Vallée du Lay (85) ;

ATTENDU qu'il ressort du rapport n° 2014-0006 à fin d'évocation des comptes de l'association syndicale autorisée (ASA) de la Vallée du Lay (85) que des anomalies sérieuses de fonctionnement de l'association syndicale autorisée (ASA) de la Vallée du Lay (85) seraient susceptibles d'être constatées ;

## Par ces motifs, ORDONNE CE QUI SUIT

### Article unique :

La chambre régionale des comptes des Pays-de-la-Loire décide d'évoquer les comptes de l'association syndicale autorisée (ASA) de la Vallée du Lay (85), pour les exercices 2011 à 2012.

### Conclusions du Ministère public n° 14-019 du 10 février 2014

(...)

#### I – Sur la procédure

a) Par arrêté modificatif n° 2014-009 en date du 29 janvier 2014, la présidente par intérim de la chambre régionale des comptes des Pays-de-la-Loire a ajouté au programme 2014 de la chambre, l'examen de la gestion de l'Association syndicale autorisée (ASA) de la Vallée du Lay, à Luçon (85). (...)

b) Par réquisitoire n° 2014-006 du 29 janvier 2014, le ministère public a informé la juridiction de l'intérêt qu'il y aurait pour elle d'appeler, par un jugement d'évocation, les comptes de cette association, qui relèvent normalement de la compétence du Pôle Interrégional d'Apurement Administratif (PIAA) de Rennes : les pièces justificatives jointes aux comptes sont en effet susceptibles de motiver et justifier des observations dans le cadre de l'examen de la gestion, mais aussi, le cas échéant, de motiver une procédure juridictionnelle contentieuse à l'encontre d'un comptable patent, ou d'un éventuel comptable de fait, voire de venir à l'appui de tout dossier que la chambre entendrait transmettre à des autorités compétentes.

En application des dispositions de l'article L. 211-2 du Code des juridictions financières, « [...] font l'objet d'un apurement administratif par les autorités compétentes de l'État désignées par arrêté du ministre chargé du budget : [...] – les comptes des associations syndicales autorisées et des associations de remembrement [...] » ;

Conformément aux termes des dispositions de l'article D. 231-28 du code précité, la chambre régionale des comptes peut « [...] décide[r] par jugement motivé, après réquisition du ministère public d'exercer son droit d'évocation, celui-ci peut porter non seulement sur les comptes non encore apurés par l'autorité compétente de l'État, mais également sur ceux apurés depuis moins de six mois... » ; au cas présent, l'exercice 2010 a été apuré par le PIAA depuis plus de six mois, les exercices 2011 et 2012 n'ont pas encore été examinés par lui.

c) Dans le cadre de l'instruction du réquisitoire précité, et par décision n° 2014-011 du 7 février 2014, la présidente par intérim de la chambre régionale des comptes des Pays-de-la-Loire a confié à M. Jean-Pierre SABIO, rapporteur désigné également au titre de l'examen de la gestion de cette association, le soin d'établir un rapport à fin de jugement d'évocation, destiné à être délibéré par chambre.

Pour évoquer ce compte, la chambre prendra pour ce faire, un jugement motivé qui précisera les exercices concernés (en l'espèce 2011 et 2012 seulement, l'exercice 2010 ayant été déchargé, mais les liasses non détruites).

(...)

Ce jugement ne contenant aucune charge dûment identifiée à l'égard du comptable patent, il n'y a pas lieu d'organiser préalablement à son adoption, ainsi que le souligne la recommandation du Procureur général près la Cour des comptes du 3 juillet 2009<sup>3</sup>, l'audience publique mentionnée à l'article L. 242-1-III du code des juridictions financières.

Le jugement d'évocation et sa notification seront enregistrés dans la base Ariane. Le jugement sera également notifié au ministère public.

La lettre de notification de l'évocation, à laquelle sera joint le jugement, demandera au PIAA, autorité compétente de l'État, le rapatriement des comptes en cause à la chambre pour les exercices concernés.

Une fois les comptes parvenus à la juridiction, le greffe enregistrera leur arrivée dans la base Ariane.

Inscrits au programme des travaux juridictionnels de la juridiction par un arrêté modificatif, lesdits comptes 2011 et 2012, feront par la suite l'objet d'un rapport juridictionnel et suivront les dispositions procédurales relatives aux activités juridictionnelles prévues à l'article L. 242-1-III du code des juridictions financières.

Lors de l'ouverture par le magistrat du contrôle juridictionnel de ces comptes, le jugement d'évocation sera notifié à l'ordonnateur et au comptable en poste à l'appui de la lettre d'ouverture de contrôle des comptes 2011 et 2012 de l'association syndicale autorisée de la Vallée du Lay.

<sup>3</sup> Cette décision d'évocation a seulement pour vocation, dans le respect des droits de la défense, d'informer le moment venu, c'est-à-dire lors de l'ouverture du contrôle juridictionnel par le magistrat désigné, les parties concernées de la procédure juridictionnelle retenue pour procéder au jugement des comptes. Ces comptes relèveront désormais, de par le jugement d'évocation, et pour les exercices concernés, de la compétence de la chambre.

## II - Sur le fond

Le jugement s'abstiendra, dans ses attendus<sup>4</sup> de mentionner, contrairement à ce qui est proposé dans le rapport, les exercices 2008 à 2010. La chambre ne peut plus exercer son droit d'évocation sur l'arrêté de décharge définitive incluant l'exercice 2010, pris par l'autorité compétente de l'État le 19 octobre 2012.

Toutefois, dès lors que le rapporteur l'estimerait opportun, il pourra être demandé dans la lettre de notification du jugement au Pôle interrégional d'apurement administratif de Rennes, que soient également transmises à la chambre les liasses de l'exercice 2010 dont le PIAA a indiqué au ministère public qu'elles n'étaient pas détruites et qu'il les tenait à la disposition de la chambre.

Ces pièces afférentes à l'exercice 2010 déjà apuré pourront seulement servir à l'appui de l'examen de gestion inscrit au programme de la chambre par arrêté modificatif en date du 29 janvier 2014 et confié à M. Jean-Pierre SABIO, dès lors que la période du contrôle de la gestion de l'association précitée aura été étendue à 2010.

Dominique JOUBERT

### CRC Basse-Normandie, Haute-Normandie Jugement du 7 mai 2013 CC de la Saire

#### LA CHAMBRE, (...)

Vu l'arrêté de décharge pris le 15 novembre 2012 par le directeur départemental des finances publiques du département de la Manche déchargeant M. D..., en sa qualité de comptable de la communauté de communes de la Saire, de sa gestion, pour les exercices 2007 à 2009, pour les comptes du budget principal de la communauté de communes et des budgets annexes de l'assainissement, et, pour les exercices 2007 et 2008, du budget annexe du service d'eau, enregistré au greffe de la chambre le 22 novembre 2012 ;

Vu l'arrêté de charge provisoire pris le 15 janvier 2013 par le directeur départemental des finances publiques du département de la Manche à l'encontre de M. D..., en sa qualité de comptable de la communauté de communes de la Saire, mettant à sa charge une somme de 869,56 euros au titre de la gestion 2009 du budget annexe du service d'eau, enregistré au ministère public de la chambre le 23 janvier 2013 ;

Vu le réquisitoire n° 2013-012 du 8 avril 2013 du procureur financier, à fin d'évocation des comptes de la communauté de communes de la Saire, enregistré au greffe de la chambre le 29 avril 2013 ;

(...)

## ORDONNE CE QUI SUIT

ATTENDU qu'aux termes de l'article L. 211-2 du code des juridictions financières, dans sa rédaction applicable aux comptes antérieurs à 2012 : « [...] font l'objet d'un apurement administratif par les comptables supérieurs du Trésor : [...] les comptes des établissements publics de coopération intercommunale regroupant une population inférieure à 3 500 habitants [...] » ;

ATTENDU qu'aux termes de l'article L. 231-9 du même code : « L'autorité compétente de l'État désignée par arrêté du ministre chargé du budget adresse à la chambre régionale des comptes tous les arrêtés de décharge qu'il a pris. La chambre régionale des comptes peut exercer son droit d'évocation [...] dans le délai de six mois à dater de leur notification au comptable » ;

ATTENDU qu'aux termes de l'article D. 231-25 du même code : « L'autorité compétente de l'État transmet à la chambre régionale des comptes un arrêté de charge provisoire fixant les soldes du compte et énonçant sous forme d'attendus les observations pouvant entraîner la mise en jeu de la responsabilité du comptable » ;

ATTENDU qu'aux termes de l'article D. 231-28 du même code : « Lorsque la chambre régionale des comptes décide par jugement motivé, après réquisition du ministère public d'exercer son droit d'évocation, celui-ci peut porter non seulement sur les comptes non encore apurés par l'autorité compétente de l'État, mais également sur ceux apurés depuis moins de six mois. Ce délai s'apprécie à compter de la notification aux comptables des décisions d'apurement qui sont adressées simultanément à la chambre régionale des comptes » ;

ATTENDU que les comptes de la communauté de communes de la Saire sont soumis à l'apurement administratif ;

ATTENDU que le directeur départemental des finances publiques de la Manche a pris le 15 novembre 2012 un arrêté de décharge à l'encontre de M. D..., en sa qualité de comptable de la communauté de communes de la Saire, pour les exercices 2007 à 2009, pour les comptes du budget principal de la communauté de communes et des budgets annexes de l'assainissement, et, pour les exercices 2007 et 2008, du budget annexe du service d'eau, enregistré au greffe de la chambre le 22 novembre 2012 ;

ATTENDU que le directeur départemental des finances publiques de la Manche

a pris un arrêté de charge provisoire le 15 janvier 2013 à l'encontre de M. D..., en sa qualité de comptable de la communauté de communes de la Saire, mettant à sa charge une somme de 869,56 euros au titre de la gestion 2009 du budget annexe du service d'eau de la communauté de communes ;

ATTENDU que le service d'eau est géré sous la forme d'une régie disposant de l'autonomie financière, mais non de l'autonomie morale ; qu'en conséquence, en vertu du principe de l'unité budgétaire, son budget annexe n'est pas indépendant du budget principal ;

ATTENDU en conséquence que la chambre régionale des comptes ne peut instruire et juger une charge provisoire relative au budget annexe de la régie d'eau, sans instruire et juger les comptes du budget principal et des budgets annexes dans leur totalité ;

ATTENDU que le budget principal et les budgets annexes de l'assainissement ayant fait l'objet d'un arrêté de décharge pour les exercices 2007 à 2009, la chambre doit, pour s'en saisir, exercer son droit d'évocation ;

ATTENDU qu'il ressort des éléments du dossier et du réquisitoire que l'instruction de la charge provisoire relevée par le directeur départemental des finances publiques nécessitait d'instruire, outre les comptes de l'exercice 2009, ceux des exercices 2010 et 2011 ; qu'en effet, le motif de la charge réside dans l'absence de recouvrement d'un titre de recettes, qui serait susceptible d'être prescrit au cours de l'exercice 2011 ;

## PAR CES MOTIFS,

La chambre régionale des comptes de Basse-Normandie, Haute-Normandie décide d'évoquer les comptes de la communauté de communes de la Saire, pour les exercices 2009 à 2011.

<sup>4</sup> La référence à l'apurement de ces exercices dans les visas du jugement n'appelle par contre pas d'observation.

**Clefs proposées (base Jade) :** 18-01-03-01-05 (responsabilité du comptable - mise en jeu de la responsabilité) 18-03-01-01 (créances des collectivités publiques - réduction) 18-03-01-02 (créances des collectivités publiques - annulation) 18-05-02-01 (existence des crédits nécessaires - crédits de paiement)

**CRC d'Aquitaine, Poitou-Charentes, jugement n° J2013-0014 du 1<sup>er</sup> octobre 2013 (audience du 11 septembre 2013), Commune de Couhé (Vienne)**

**CRC de Midi-Pyrénées, jugement n° 2013-0009 du 3 octobre 2013 (audience du 25 juin 2013), Commune de Seissan (Gers)**

**Résumé :** Deux chambres régionales considèrent qu'une annulation de titre de recette non justifiée a causé un préjudice alors qu'une erreur d'imputation d'une dépense n'en a pas causé.

Références jurisprudentielles :

• financières :

- **annulation** : CRC Martinique, 9 avril 2013, Commune de Rivière-Pilote, *Gestion & Finances publiques* n° 11/2013, p. 84.

- **imputation** : C. comptes, 14 février 2014, Institut national de la recherche en informatique et en automatique (INRIA), n° 68865, charge n° 13, *AJDA* 2014, p. 673 (et *infra*).

**Doctrine :** Instructions codificatrices n° 05-050-MO du 13 décembre 2005 et n° 11-022-MO du 16 décembre 2011 sur le recouvrement des recettes des collectivités territoriales et des établissements publics locaux Instruction codificatrice n° 07-024-MO du 30 mars 2007 relative aux pièces justificatives des dépenses du secteur local.

**Textes de référence :** Article 60 de la loi de finances n° 63-156 du 23 février 1963, modifié par l'article 90 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 Articles 12A, 12 B, 27 et 37 du règlement général sur la comptabilité publique Article D. 1617-19 du Code général des collectivités territoriales.

## Commentaires

### 1 - Annulation irrégulière de titres de recettes

Comme la chambre de Martinique dans le cas de la commune de Rivière-Pilote<sup>1</sup>, les chambres d'Aquitaine, Poitou-Charentes et de Midi-Pyrénées considèrent que le manquement consistant à accepter une annulation de titre non justifiée par la pièce prévue par la nomenclature des pièces justificatives des dépenses du secteur local cause un préjudice à la collectivité.

Ainsi, dans le cas de la commune de Couhé, la chambre d'Aquitaine, Poitou-Charentes, après avoir constaté que le motif figurant sur les certificats d'annulation ne renvoyait pas à la rectification d'une erreur matérielle mais à un motif de remise gracieuse de dette qui ne pouvait être justifiée que par une décision de l'assemblée délibérante, considère que « le comptable a payé des sommes « infondées juridiquement », ce qui « a créé un manque en caisse irrémédiable » pour la collectivité, donc un préjudice pour elle.

Dans le cas de la commune de Seissan, il était allégué que l'annulation non justifiée par un état précisant l'erreur commise, correspondait à une exonération d'un mois de loyer accordée en compensation de travaux réalisés par le locataire. La chambre de Midi-Pyrénées refuse de prendre en compte cette « compensation<sup>2</sup> », invoquée « plus de trois ans après la prise en charge du mandat ». Elle

considère, en effet, qu'à défaut d'une évaluation du coût réel des travaux, « l'absence de suspension du mandat (...) a causé un préjudice financier à la commune » et que ce préjudice « équivaut au montant du loyer non perçu ».

### 2 - Imputation budgétaire erronée

Dans la plupart des cas, une simple erreur d'imputation entre deux chapitres de la section de fonctionnement n'est pas susceptible de causer un préjudice financier à la collectivité concernée<sup>3</sup>. Il n'en va pas de même lorsque l'erreur concerne une dépense d'investissement car, dans ce cas, la collectivité pourra avoir perdu une fraction du remboursement de la TVA par le fonds de compensation (FCTVA).

C'est pourquoi la chambre d'Aquitaine, Poitou-Charentes, pour conclure à l'absence de préjudice dans le cas d'une imputation en fonctionnement d'une dépense d'investissement, mentionne qu'il est « établi (...) que les opérations dont il est question ne sont pas éligibles au FCTVA ; qu'il ne résulte donc pas pour la commune de préjudice du fait du manquement du comptable en matière de contrôle de l'exacte imputation de la dépense ».

<sup>1</sup> Jugement confirmé en appel le 13 mars 2014.

<sup>2</sup> Enregistrée de manière irrégulière au regard des règles de la comptabilité publique (qui rejoignent celles de la comptabilité privée, d'ailleurs).

<sup>3</sup> V. l'arrêt « INRIA ».

De même, la chambre de Midi-Pyrénées, dans le cas d'une mauvaise imputation en section d'investissement, note que « le comptable a apporté la preuve de la récupération du FCTVA sur les deux mandats en cause et qu'en conséquence le manquement constaté n'a pas causé de préjudice financier pour la collectivité ».

## CRC Aquitaine, Poitou-Charentes Jugement du 1<sup>er</sup> octobre 2013 Commune de Couhé

### La chambre régionale des comptes d'AQUITAINE, POITOU-CHARENTES

VU les comptes de l'exercice 2009 de la commune de Couhé, déposés auprès de la juridiction par M. P..., comptable titulaire du 1<sup>er</sup> janvier 2009 au 31 décembre 2009 ;

VU le code des juridictions financières, notamment ses articles L. 242-1 et R. 241-32 à R. 241-34 ;

VU la loi du 13 décembre 2011 relative à la répartition des contentieux et à l'allègement de certaines procédures juridictionnelles ;

VU le décret du 23 février 2012 qui a regroupé les ressorts des régions Aquitaine et Poitou-Charentes en une seule chambre régionale des comptes dont le siège a été fixé à Bordeaux ;

VU l'arrêté du 21 mars 2012 portant délégation des procédures, pris en application de l'article L. 212-1 du code des

juridictions financières modifié par la loi du 13 décembre 2011 ;

VU l'arrêt de la Cour des comptes qui a délégué, à compter du 2 avril 2012, à la nouvelle chambre régionale des comptes d'Aquitaine, Poitou-Charentes l'ensemble des procédures en cours devant la chambre régionale des comptes de Poitou-Charentes ;

VU le code général des collectivités territoriales, notamment ses articles L. 2122-22 et D. 1617-19 ;

VU l'article 60 de la loi de finances pour 1963 n° 63-156 du 23 février 1963 modifiée par la loi n°2008-1091 du 28 octobre 2008 relative à la Cour des comptes et aux chambres régionales des comptes ;

VU le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique ;

VU le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique ;

VU le réquisitoire à fin d'instruction de charges n° 2012-0032 du 21 août 2012 pris par M. Francis BERNARD, procureur financier, sur les comptes de l'exercice 2009 de la commune de Couhé et sa notification le 31 août 2012 à M. P..., comptable, et à l'ordonnateur de collectivité le même jour ;

VU l'arrêt n° 2012-0006 du 19 avril 2012 du programme de la chambre relatif à la répartition des travaux, quant à l'instruction des réquisitions du ministère public ;

VU la lettre n° 799 du 10 septembre 2012, notifiée le 11 septembre 2012, par laquelle M. Sébastien HEINTZ, magistrat-instructeur, a informé M. P..., comptable de la commune de Couhé, de sa possibilité d'adresser dans le délai d'un mois à compter de sa réception, au greffe de la chambre, ses observations écrites ou toutes autres justifications à décharge ;

VU la lettre n° 800 du 10 septembre 2012, notifiée le 11 septembre 2012, par laquelle le magistrat-instructeur, a informé l'ordonnateur de la commune de Couhé, de sa possibilité d'adresser, dans le délai d'un mois à compter de sa réception, au greffe de la chambre, ses observations écrites ou toutes autres justifications à décharge ;

VU la réponse en date du 5 octobre 2012, de M. P..., comptable de la commune, enregistrée au greffe de la chambre le 9 octobre 2012 ;

VU le rapport du magistrat-instructeur du 27 juin 2013, ensemble les pièces jointes à l'appui ;

VU les conclusions n° 2013-0203 du procureur financier ;

VU les lettres du 25 juillet 2013 notifiées le 29 juillet, par lesquelles le greffier de la chambre a informé M. P... et le Maire de la commune de Couhé de l'audience publique ;

VU les autres pièces du dossier ;

Après avoir entendu à l'audience publique le magistrat-instructeur et le procureur financier ;

#### **DÉCIDE ce qui suit :**

Attendu qu'en matière de dépenses, en application des articles 12 et 13 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique applicable au moment des faits, les comptables sont tenus d'exercer le contrôle de l'exacte imputation des dépenses aux chapitres qu'elles concernent selon leur nature ou leur objet ainsi que le contrôle de la validité de la créance, notamment le contrôle de l'exactitude des calculs de liquidation, l'intervention des contrôles réglementaires et la production des justifications ;

Attendu qu'en matière de recettes, en application des articles 12 et 13 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 précité, les comptables publics sont tenus d'exercer le contrôle de la régularité des réductions et des annulations des ordres de recettes ;

Attendu qu'en application du troisième alinéa du I de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 susvisée, la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables se trouve engagée dès lors qu'une recette n'a pas été recouvrée ou qu'une dépense a été irrégulièrement payée ;

Attendu que les comptes de la commune de Couhé pour l'exercice 2009 ont été produits à la Chambre régionale des comptes d'Aquitaine, Poitou-Charentes le 23 décembre 2010 ; qu'en conséquence, la responsabilité du comptable, au cours de l'exercice en jugement, n'est pas atteinte par la prescription de cinq ans instituée par l'article 60 de la loi du 23 février 1963 précitée ;

#### **Sur la première charge du réquisitoire**

Attendu que la commune de Couhé, en collaboration avec le syndicat mixte du pays Civraisien, a mis en place une action visant à revitaliser l'image des centres bourgs en promouvant la restauration de façades d'immeubles privés ; que le montant des aides financières apportées par la commune, dans le cadre de l'enveloppe du programme fixée à 9 500 € par délibération du 25 mai 2005, est plafonné à 475 ou 950 € selon les cas ;

Attendu que des aides financières imputées au compte 6574 « subventions de fonctionnement » ont été octroyées à Monsieur I..., par mandat n° 254 du 16 mars 2009 d'un montant de 950 €, et à

Mme J..., par mandat n° 306 du 9 avril 2009 d'un montant de 411,29 € pour la rénovation de la façade de leur immeuble ;

Attendu que le comptable disposait à l'appui de chaque mandat de paiement de la convention conclue entre la commune de Couhé et le syndicat mixte du pays Civraisien, d'une part, et le propriétaire de l'immeuble, d'autre part, ainsi que des devis, factures et photos se rapportant à l'opération de rénovation de façades ;

Attendu que par réquisitoire susvisé, le procureur financier a saisi la chambre régionale des comptes à raison du paiement par le comptable des subventions suscitées à hauteur de 1 361,29 € selon une imputation budgétaire non cohérente avec les pièces à l'appui des mandats ;

Attendu qu'il n'est pas contesté par le comptable qu'il résulte des conventions et des documents joints à l'appui des mandats que l'aide financière versée par la commune dans le cadre de « l'opération pilote de restauration de façades » concernait des opérations d'investissement en ce qu'elle a pour objet la réalisation de travaux et non des charges courantes ; qu'en conséquence, s'agissant d'une subvention d'équipement versée à des personnes de droit privé, la dépense aurait dû être imputée au compte 2042 de la section d'investissement du budget communal et donner lieu à amortissement ;

Attendu qu'en application des dispositions des articles 12 et 13 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique alors applicable, les comptables publics sont tenus, en matière de dépenses, d'exercer le contrôle de l'exacte imputation des dépenses aux chapitres qu'elles concernent selon leur nature ou leur objet.

Attendu que les comptables publics sont chargés de faire respecter à travers leurs contrôles l'imputation budgétaire des dépenses selon le plan de comptes réglementaire en vue d'assurer la sincérité des comptes et que les dépenses doivent être imputées aux chapitres et *a fortiori* à la section budgétaire qu'elles concernent ;

Attendu qu'en imputant à tort en fonctionnement, une subvention dont la finalité est une opération d'investissement, le comptable a commis un manquement à ses obligations citées ci-avant ;

Attendu que les arguments présentés par le comptable ne caractérisent pas une situation de force majeure exonératoire de responsabilité ;

Attendu que l'ordonnateur n'a présenté aucune observation ;

Attendu qu'à défaut d'avoir suspendu les paiements, Monsieur P... a payé des dépenses imputées à tort en section de fonctionnement ; que ce faisant, il a procédé au paiement de dépenses irrégulières pour un montant total de 1 361,29 € en 2009 engageant ainsi sa responsabilité ;

Attendu que le comptable fait valoir qu'une inscription au compte 2042 devant être reprise en section de fonctionnement, par 1/5ème chaque année, la collectivité n'a donc subi aucun préjudice ni en matière de récupération de TVA, ni concernant l'impact de la dépense sur le résultat de fonctionnement, ni concernant l'impact de la dépense sur le besoin de financement de la section d'investissement ;

Attendu que le manquement du comptable relatif à l'erreur d'imputation a généré une anomalie dans la fiabilité des comptes sans toutefois qu'un manquant en résulte, étant établi par ailleurs que les opérations dont il est question ne sont pas éligibles au FCTVA ; qu'il ne résulte donc pas pour la commune de préjudice du fait du manquement du comptable en matière de contrôle de l'exacte imputation de la dépense ;

Attendu qu'en application du paragraphe VI, alinéa 2, de l'article 60 précité, il y a lieu d'obliger le comptable au titre des mandats en cause à s'acquitter d'une somme, non rémissible, arrêtée eu égard aux circonstances, notamment compte tenu du respect du contrôle hiérarchisé de la dépense par le comptable ainsi que des montants en jeu, à un pour mille du cautionnement du comptable, soit 103 € ;

Attendu qu'une somme non rémissible est d'une autre nature que les débits, seuls visés par le paragraphe III de l'article 60 de la loi du 23 février 1963, et qu'elle n'est donc pas productive d'intérêts ;

#### Sur la seconde charge du réquisitoire

Attendu que les mandats d'annulation datés des 1<sup>er</sup> et 6 octobre 2009 figurant au tableau 1 ci-après ont été pris en charge au compte 673 « annulations de titres sur exercices antérieurs » du budget annexe de l'eau de la commune de Couhé de 2009, pour un montant total de 5 303,69 € ; qu'au vu de la « rubrique objet » de chaque mandat et des mentions sur le « certificat d'annulation » joint à l'appui de chaque mandat, l'annulation est liée à une « fuite privée » ;

Attendu qu'il est attesté que les annulations résultent d'une délibération du conseil municipal du 7 décembre 2006 précisant les modalités de calcul des dégrèvements pour fuite après compteurs d'eau et de l'analyse portée par une commission communale des dossiers de dégrèvement des bénéficiaires, comprenant les relevés de compteur, la facture d'eau correspondante, la facture de réparation de la pièce défectueuse et une lettre de motivation de la demande ;

Attendu que par réquisitoire susvisé, le procureur financier a saisi la chambre régionale des comptes à raison de la prise en charge irrégulière par le comptable en 2009, de mandats d'annulation de titres au motif de « fuite privée », d'un montant de 5 303,69 €, sans disposer de toutes les pièces justificatives prévues par la réglementation et en particulier d'une décision de l'organe délibérant ;

Attendu qu'en application de l'article 12 du décret du 29 décembre 1962 et de l'article D. 1617-19 du CGCT précités et de l'instruction comptable M. 14, les comptables sont tenus d'exercer, dans la limite des éléments dont ils disposent, le

contrôle de la régularité des annulations des ordres de recettes ; qu'à cet effet, ils doivent notamment s'assurer que les réductions ou les annulations de recettes ne sont effectuées qu'aux fins de rectifications d'erreurs matérielles ; qu'à défaut de ce contrôle, le comptable engagerait sa responsabilité à l'occasion de la prise en charge du mandat constatant l'annulation de la recette ;

Attendu que le comptable ne conteste pas que le motif figurant sur les certificats d'annulation ne renvoie pas à la rectification d'une erreur matérielle mais à un motif de remise gracieuse de dette ; que les remises gracieuses de dettes doivent être justifiées par une décision de l'assemblée délibérante, en application de l'annexe I à l'article D. 1617-19 du CGCT (rubrique 192) ;

Attendu que le comptable ne conteste pas que les pièces justificatives jointes aux paiements litigieux, n'étaient pas valables au regard des textes précités et que l'organe délibérant ne peut déléguer sa compétence en matière de remise gracieuse au vu des dispositions de l'article L. 2122-22 du CGCT ; qu'en effet, aux termes de ces dispositions, le conseil municipal ne peut déléguer qu'une liste limitative de ses compétences, et au bénéfice du seul maire ; que les demandes de remise gracieuse de dette ne figurent pas au nombre des compétences qui peuvent être déléguées au maire en application de l'article L. 2122-22 précité ;

Attendu qu'une commission a un rôle d'instruction sur des questions qui sont par suite soumises à l'assemblée délibérante et qu'elle ne peut ni délibérer ni décider en lieu et place de l'assemblée délibérante, ni engager juridiquement la collectivité ;

Tableau 1 – Mandats d'annulation au motif « fuite privée » (2009)

Nom	n° mandat d'annulation	Montant TTC annulé	Réf titre réémis	Montant TTC réémis	Remise gracieuse	Motif
A...	55	570,11	T 34/2009/21208	296,66	273,45	fuite privée
B...	56	435,18	T 34/2009/21209	151,02	284,16	fuite privée
C...	57	838,53	T 34/2009/21212	456,45	382,08	fuite privée
D...	58	845,22	T 34/2009/21210	460,66	384,56	fuite privée
E...	59	995,39	T 34/2009/21214	317,59	677,80	fuite privée
F...	60	684,16	T 34/2009/21211	292,47	391,69	fuite privée
G...	61	166,29	T 34/2009/21213	110,61	55,68	fuite privée
H...	62	768,81		0	768,81	fuite privée
	<b>Total</b>	<b>5 303,69</b>		<b>2 085,46</b>	<b>3 218,23</b>	

Attendu que l'interdiction faite aux comptables publics de se prononcer sur la légalité interne d'un acte ne les dispense pas d'examiner les pièces qui leur sont soumises pour procéder aux vérifications qui leur incombent ; que le contrôle de régularité en la forme des pièces justificatives consiste à vérifier la production effective par l'ordonnateur des pièces justifiant la dépense prévues par la réglementation et à s'assurer qu'elles émanent de l'autorité compétente pour les édicter ;

Attendu que l'incohérence entre l'objet des mandats d'annulation et les pièces justificatives produites devait conduire le comptable, dans le cadre des contrôles auxquels il est tenu, à suspendre la prise en charge des mandats, en application de l'article 37 du décret du 29 décembre 1962 alors applicable, et à demander à l'ordonnateur des explications ou la production des justifications nécessaires ; qu'à défaut de l'avoir fait, Monsieur P... a pris en charge, à tort, les mandats constatant l'annulation de recettes, pour un montant de 5 303,69 € ;

Attendu que les arguments présentés par le comptable ne caractérisent pas une situation de force majeure exonératoire de responsabilité ;

Attendu que l'ordonnateur n'a présenté aucune observation ;

Attendu que dès lors, s'avère établi le manquement du comptable à ses obligations de contrôle, notamment s'agissant des pièces justificatives à l'appui des mandats ainsi que de la qualité et de la compétence de l'auteur des actes à l'appui des mandats ;

Attendu que le comptable fait valoir que compte tenu de l'ensemble des pièces produites à l'appui des mandats, il apparaît qu'il était de la volonté de collectivité d'accorder ces remises gracieuses et qu'en conséquence, la commune de Couhé n'aurait subi aucun préjudice ;

Attendu que, toutefois, l'absence de décision prise par une autorité compétente ou préalablement habilitée dans le cadre d'une délégation a dès lors entraîné le comptable à payer des sommes infondées juridiquement à son niveau et a créé un manque en caisse irrémédiable pour le syndicat, constitutif d'un préjudice pour celui-ci ;

Attendu que le montant total des mandats irréguliers d'annulation est de 5 303,69 € ;

Attendu que si de nouveaux titres de recettes ont été réémis pour un montant de 2 085,46 € à l'encontre des personnes concernées par les mandats d'annulation,

par titre collectif n° 34/2009 émis sur le budget annexe de l'eau, il ne résulte pas des pièces du dossier la preuve de l'encaissement des sommes réémises à l'encontre des redevables ;

Attendu par suite qu'en application du troisième alinéa du VI de l'article 60 de la loi n° 63-156, la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. P... est engagée pour l'exercice 2009, à raison des 5 303,69 € constituant un préjudice pour la commune de Couhé ;

Attendu qu'aux termes du paragraphe VIII de l'article 60 de la loi précitée du 23 février 1963, « les débits portent intérêt au taux légal à compter du premier acte de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics » ; que cet acte est le réquisitoire du procureur financier du 21 août 2012 ; que la date à retenir est celle de sa notification, soit le 31 août 2012 ;

Attendu que le manquement du comptable est intervenu dans le cadre d'une mise en œuvre satisfaisante d'un plan de contrôle sélectif des dépenses ; qu'en conséquence, une éventuelle remise gracieuse des sommes mises à la charge du comptable ne sera pas plafonnée conformément aux dispositions du paragraphe IX, alinéa 2, de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 modifiée ;

### Par ces motifs

1/ Au titre de la première charge, la somme égale à un pour mille du montant du cautionnement (1‰), soit cent trois euros (103 €), est mise à la charge de M. P... en application du paragraphe VI, alinéa 2, de l'article 60 précité ; elle ne peut faire l'objet d'une remise gracieuse en application du paragraphe IX de l'article 60 précité.

2/ Au titre de la seconde charge, M. P... est constitué débiteur de la commune de Couhé d'une somme de Cinq mille trois cent trois euros et soixante-neuf centimes (5 303,69 €) portant intérêt légal à compter du 31 août 2012. Une éventuelle remise gracieuse de la somme précitée ne sera pas plafonnée conformément aux dispositions du paragraphe IX, alinéa 2, de l'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 modifiée.

En conséquence, M. P..., ne pourra être déchargé de sa gestion de l'exercice 2009 qu'après apurement des sommes laissées à sa charge.

## CRC Midi-Pyrénées Jugement du 3 octobre 2013 Commune de Seissan

### La Chambre régionale des comptes de Midi-Pyrénées

Vu le compte rendu en qualité de comptable de la commune de Seissan pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 31 décembre 2010 par M. M... ;

Vu le code des juridictions financières, notamment son article L. 242-1 ;

Vu l'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 de finances pour 1963 ;

Vu le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique ;

Vu les lois et règlements relatifs à la comptabilité des communes ;

Vu le réquisitoire du procureur financier n° 2013-0011 du 7 mars 2013, notifié le 16 mars 2013 à M. M..., comptable, et le 18 mars 2013 à l'ordonnateur ;

Vu la réponse du comptable en date du 25 avril 2013, enregistrée au greffe de la chambre le 26 avril 2013, complétée le 13 mai 2013 ;

Vu le rapport n° 2013-0108 de M. Jean-Noël GOUT, président de section, communiqué au procureur financier le 16 mai 2013 ;

Vu les lettres du 17 mai 2013 informant les parties de la clôture de l'instruction ;

Vu les lettres du 12 juin 2013 informant les parties de l'inscription de l'affaire à l'audience ;

Vu les conclusions n° 2013-0108 du 6 juin 2013 de M. Christian BUZET, procureur financier ;

Vu le courrier électronique du 11 juin 2013 informant les parties du dépôt des conclusions du procureur financier ;

Entendus à l'audience publique, M. Jean-Noël GOUT, président de section, en son rapport, et M. Jean Luc LEMERCIER, procureur financier, en ses conclusions orales, en l'absence des parties dûment informées de la tenue de l'audience ; Ayant délibéré hors la présence du rapporteur et du procureur financier ;

**1- Sur la première présomption de charge, à l'encontre de M. M..., au titre de l'exercice 2010, concernant l'annulation d'un titre de recettes pour un montant de 2 303 €**

#### 1.1 Sur le réquisitoire du procureur financier

Considérant qu'aux termes de l'article 12 § A du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, alors en vigueur, dont les dispositions ont été reprises à l'article 19 § 1<sup>er</sup> du décret n° 2012-1246

du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, le comptable est notamment tenu, au titre de sa responsabilité en matière de recettes, de contrôler, dans la limite des éléments dont il dispose, la régularité des réductions et des annulations des ordres de recettes ;

Considérant que la prise en charge par le comptable d'un mandat d'annulation d'ordre de recettes constitue une opération de dépense au sens de l'article 13 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962, alors applicable, dont les dispositions ont été reprises à l'article 20 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 ;

Considérant que l'article 81 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962, alors en vigueur, n'autorise l'annulation ou la réduction d'un titre de recettes que si cette annulation ou réduction a pour objet de réparer une erreur matérielle de liquidation ;

Considérant que le § 142 de la liste des pièces justificatives des dépenses publiques locales annexée à l'article D. 1617-19 du code général des collectivités territoriales impose au comptable de s'assurer que les opérations d'annulation ou de réduction de recettes soient appuyées par la production d'un « état précisant, pour chaque titre, l'erreur commise » ;

Considérant qu'il résulte de l'ensemble de ces dispositions qu'il appartient au comptable d'apprécier le bien-fondé de l'annulation ou de la réduction d'un titre de recettes ; que, dans le cas où l'annulation ou la réduction de titre apparaît au comptable comme non fondée, il lui appartient de refuser de prendre en charge le mandat d'annulation ou de réduction, c'est-à-dire, s'agissant d'un mandat n'impliquant pas de décaissement, de refuser de l'inscrire dans sa comptabilité, la réquisition du comptable par l'ordonnateur ayant le cas échéant pour effet de transférer la responsabilité de cette inscription à l'ordonnateur ;

Considérant que par le réquisitoire susvisé du 7 mars 2013, le procureur financier près la juridiction a saisi la Chambre régionale des comptes de Midi-Pyrénées d'opérations susceptibles de conduire à la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. M..., au titre de l'exercice 2010 ; qu'en s'abstenant de suspendre la prise en charge, au titre de l'exercice 2010, du mandat n° 302 en date du 30 avril 2010 portant annulation du titre de recettes n° 262 émis en 2008 et relatif au loyer de la gendarmerie nationale pour le mois de novembre 2008 pour un montant de 2 303 €, alors qu'il ne disposait pas d'informations sur la nature de l'erreur matérielle de liquidation qui aurait été

commise, le comptable de la commune de Seissan n'a pas procédé au contrôle qui lui incombait de la régularité des annulations de recettes et a, par la suite, engagé sa responsabilité personnelle et pécuniaire à hauteur de ladite somme de 2 303 € ;

## 1.2. Sur la réponse du comptable

Considérant que, dans sa réponse du 25 avril 2013 au réquisitoire, M. M..., comptable de la commune de Seissan pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 31 décembre 2010, produit un courrier du maire de la commune de Seissan, en date du 23 avril 2013, indiquant que l'exonération du terme du loyer du mois de novembre 2008 était intervenue en compensation de travaux réalisés par le peloton de surveillance et d'intervention de la gendarmerie (PSIG), locataire d'un bâtiment communal ;

## 1.3. Sur les suites à donner

### 1.3.1. L'existence d'un manquement du comptable

Considérant qu'au moment de la prise en charge du mandat le justificatif exigé à la rubrique 142 de l'annexe à l'article D.1617-19 du CGCT, à savoir « l'état précisant, pour chaque titre, l'erreur commise », n'était pas joint au mandat n°302/2010 ; que l'argument invoqué par le maire de la commune de Seissan dans son courrier du 23 avril 2013, à savoir que l'exonération du mois de loyer avait été accordée en compensation de travaux réalisés par l'occupant, ne justifie pas une erreur commise lors de l'émission du titre ; qu'en outre la production de ce document, plus de trois ans après la prise en charge du mandat, ne peut exonérer le comptable de sa responsabilité, celle-ci s'appréciant au moment de la prise en charge de la dépense ; qu'il en est de même du moyen tiré de la production par le comptable du certificat administratif en date du 25 octobre 2012 par lequel le maire de la commune certifiait que le mandat susvisé correspondait à l'annulation d'un mois de loyer ;

Considérant, dans ces conditions, que le moyen tiré des explications du maire de la commune de Seissan dans sa lettre du 23 avril 2013 ne peut permettre de régulariser l'absence de pièce justificative concernant le mandat n° 302/2010 pour un montant de 2 303 € ; que ce moyen doit donc être écarté ;

Considérant que ce manquement ne résulte pas de circonstances de force majeure ;

### 1.3.2. L'existence d'un préjudice du fait du comptable

Considérant que les travaux compensatoires évoqués par le comptable et par le maire de la commune de Seissan ne sont ni établis en réalité ni en montant ; qu'il convenait en effet de procéder à une évaluation du coût réel des travaux, de le comparer au montant du loyer dû et d'effectuer les opérations comptables idoines en découlant ;

Considérant qu'à défaut de disposer de ces éléments, l'absence de suspension du mandat en cause a causé un préjudice financier à la commune de Seissan et que ce préjudice a été causé par le manquement du comptable ; que le préjudice subi par la collectivité équivaut au montant du loyer non perçu ;

Considérant, dès lors, qu'il y a lieu de mettre en jeu la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. M... et de prononcer à son encontre un débet de 2 303 € au titre de l'exercice 2010 ;

Considérant que le manquement du comptable est intervenu dans un champ non couvert par un plan de contrôle hiérarchisé de la dépense ; qu'en conséquence, une éventuelle remise gracieuse de la somme mise à la charge de M. M... sera plafonnée, conformément aux dispositions du paragraphe IX, alinéa 2, de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 modifiée ;

## 2- Sur la deuxième présomption de charge, à l'encontre de M. M..., au titre de l'exercice 2010, concernant la comptabilisation d'opérations d'investissement sous mandat

### 2.1. Sur le réquisitoire du procureur financier

Considérant que, aux termes des dispositions de l'article 12 du décret portant règlement général sur la comptabilité publique, « les comptables sont tenus d'exercer ... en matière de dépenses, le contrôle ... de l'exacte imputation des dépenses aux chapitres qu'elles concernent selon leur nature ou leur objet ... » ;

Considérant que, par mandats n° 892 de 2010 d'un montant de 7 351,35 € et n° 893 de 2010 d'un montant de 16 918,97 €, le comptable a imputé au compte 204158 « subventions d'équipement versées à un groupement de collectivités », la participation communale à des travaux d'éclairage public, versée par la commune au syndicat d'électrification du Gers, au titre de ces travaux réalisés par ledit syndicat en mandat pour le compte de la commune ;

Considérant que, s'agissant d'investissements réalisés par un organisme de groupement, en mandat pour le compte

d'une commune, les versements effectués par cette dernière ne peuvent s'imputer au compte 20415, mais, conformément aux dispositions de l'instruction codificatrice M14, à un compte 238 « avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles » ; qu'une fois l'opération terminée, ce compte doit être soldé, par le débit du compte définitif d'immobilisation qui enregistre le coût total de l'opération ;

Considérant que par le réquisitoire susvisé du 7 mars 2013, le procureur financier près la juridiction a saisi la Chambre régionale des comptes de Midi-Pyrénées d'opérations susceptibles de conduire à la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire de M. M..., au titre de l'exercice 2010 ; qu'en imputant des dépenses à un compte de subvention plutôt qu'à un compte d'immobilisation corporelle, le comptable n'a pas contrôlé l'exacte imputation des dépenses aux chapitres qu'elles concernent selon leur nature ou leur objet ; que l'utilisation d'un compte 20415, au lieu et place d'un compte d'immobilisation corporelle, conduit ainsi à ne pas faire apparaître au bilan, ni dans l'état de l'actif, la situation réelle du patrimoine de la commune, ainsi qu'à priver cette dernière du produit du FCTVA ;

## 2.2. Sur la réponse du comptable

Considérant que, dans sa réponse du 25 avril 2013 au réquisitoire, M. M..., comptable de la commune de Seissan pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 31 décembre 2010 reconnaît l'erreur d'imputation des mandats en cause tout en précisant avoir régulièrement appelé l'attention de l'ordonnateur sur la distinction nécessaire entre les investissements relevant du c/204 et ceux devant être imputés au c/23 ; qu'il apporte par ailleurs les pièces justificatives attestant qu'indépendamment de l'erreur d'imputation commise, la commune a perçu le FCTVA

afférent aux opérations couvertes par les deux mandats en cause, ces derniers ayant été recensés et acceptés par l'auto-rité préfectorale ;

## 2.3. Sur les suites à donner

### 2.3.1. L'existence d'un manquement du comptable

Considérant qu'aux termes des dispositions de l'article 12 du décret portant règlement général sur la comptabilité publique, « les comptables sont tenus d'exercer ... en matière de dépenses, le contrôle ... de l'exacte imputation des dépenses aux chapitres qu'elles concernent selon leur nature ou leur objet ... » ;

Considérant que, dans le cas d'espèce, le comptable en prenant en charge et en acceptant de payer une dépense d'investissement à un compte de subvention, plutôt qu'à un compte d'immobilisation corporelle, n'a pas contrôlé l'exacte imputation des dépenses aux chapitres qu'elles concernent selon leur nature ou leur objet ; que de surcroît cette imputation erronée a conduit à minorer les immobilisations corporelles figurant au bilan de la collectivité et donc à fausser la situation patrimoniale de la collectivité ;

Considérant qu'à défaut d'avoir suspendu le paiement et d'avoir demandé à l'ordonnateur une nouvelle imputation comptable, conforme à la nature de la dépense, M. M... a manqué à ses obligations de contrôle dans ce domaine ;

Considérant enfin que ce manquement ne résulte pas de circonstances de force majeure ;

### 2.3.2. L'existence d'un préjudice du fait du comptable

Considérant qu'indépendamment de l'erreur d'imputation commise, le comptable a apporté la preuve de la récupération du FCTVA sur les deux

mandats en cause et qu'en conséquence le manquement constaté n'a pas causé de préjudice financier pour la collectivité ;

Considérant qu'en application du paragraphe VI, alinéa 2, de l'article 60 de la loi du 23 février 1963, « lorsque le manquement du comptable (...) n'a pas causé de préjudice financier (...) », la juridiction « peut obliger [le comptable] à s'acquitter d'une somme arrêtée, pour chaque exercice, en tenant compte des circonstances de l'espèce » ; que le montant maximal de cette somme est fixé par le décret n° 2012-1386 du 10 décembre 2012 à un millième et demi du montant du cautionnement prévu pour le poste comptable, soit à 264 € au cas d'espèce ;

Considérant dès lors qu'il y a lieu d'arrêter la somme non rémissible mise à la charge du comptable à 264 € au titre de l'exercice 2010, aucune circonstance ne justifiant une minoration au regard du plafond résultant du décret n° 2012-1386 ;

## Par ces motifs :

### Ordonne ce qui suit :

Article 1 : M. M... est constitué débiteur envers la commune de Seissan de la somme de deux mille trois cent trois euros (2 303 €) ; cette somme portera intérêts au taux légal à compter du 16 mars 2013, date de notification du réquisitoire au comptable ;

Article 2 : la somme de 264 €, au titre de l'exercice 2010, est mise à la charge de M. M... en application du paragraphe VI, alinéa 2, de l'article 60 de la loi du 23 février 1963, modifiée ; cette somme ne peut faire l'objet d'une remise gracieuse en vertu du paragraphe IX de l'article 60 précité.

**Clefs proposées (base Jade) :** 18-01-03-01-05 (responsabilité du comptable - mise en jeu de la responsabilité) ■ 18-05-02-01-02 (crédits de paiement - insuffisance).

### **CRC de Midi-Pyrénées, jugement n° 2013-0015 du 14 novembre 2013 (audience du 1er octobre 2013), Syndicat mixte d'eau et d'assainissement de l'Ariège (SMDEA)**

**Résumé :** La chambre considère qu'un dépassement de crédits n'a pas causé un préjudice financier à la collectivité.

#### **Références jurisprudentielles :**

• **financières :** C. comptes, 4 février 1988 et 6 juillet 1989, Bureau d'aide sociale de la commune de Matour, *Recueil* p. 143, La Cour des comptes Juge d'appel, Berger-Levrault, p. 85 ■ CRC Alsace, 11 juillet 2013, Syndicat intercommunal de l'Opéra National du Rhin (ONR), *Gestion et finances publiques* n° 1/2-2014, p. 122.

**Textes de référence :** Article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963, modifié par l'article 90 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 publique ■ Décret n° 2012-1386 du 10 décembre 2012 portant application du deuxième alinéa du VI de l'article 60 de la loi de finances de 1963 modifié, dans sa rédaction issue de l'article 90 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 ■ Articles 12 B, 27 et 37 du règlement général sur la comptabilité publique.

#### Commentaires

Comme la chambre d'Alsace avant elle (V. le jugement « Syndicat de l'ONR »), la chambre de Midi-Pyrénées considère qu'un dépassement de crédits, en l'occurrence de personnel, ne cause pas un préjudice, car « les agents avaient effectué leurs obligations de travail ». Comme elle également, elle fixe néanmoins le montant de la sanction financière au maximum, « aucune circonstance ne justifiant une minoration au regard du plafond résultant du décret n° 2012-1386 ».

De fait, comme l'indique au cas particulier le représentant du ministère public, et comme c'était le cas pour le jugement de la CRC d'Alsace, grâce aux applications informatiques, un dépassement de crédits ne peut désormais survenir qu'en connaissance de cause.

Les comptables doivent donc avoir conscience que, lorsqu'ils acceptent un dépassement des crédits, y compris s'agissant des dépenses de personnel, ils risquent au minimum une sanction financière très certainement non modulée, même lorsque l'ordonnateur s'engage à régulariser rapidement le dépassement. En effet, dans le nouveau régime de responsabilité, il y a tout lieu de penser que la chambre régionale des comptes considérera qu'un manquement reste un manquement même quand il a été régularisé<sup>1</sup>. D'ailleurs, dans l'ancien régime de responsabilité, les chambres régionales avaient conduit la Cour des comptes à ne plus appliquer sa jurisprudence bienveillante en matière de régularisation *a posteriori* aux dépassements de crédits (V. arrêt « Bureau d'aide sociale de la commune de Matour »).

En tout état de cause, au cas présent, le jugement rapporte que l'engagement de régulariser qui avait bien été pris n'a, en définitive, pas été tenu, par suite d'une erreur de calcul des crédits déjà consommés...

### **CRC Midi-Pyrénées Jugement du 14 novembre 2013 SMDEA**

#### **La Chambre régionale des comptes de Midi-Pyrénées**

Vu les comptes rendus en qualité de comptable du syndicat mixte de l'eau et de l'assainissement de l'Ariège pour l'exercice 2006, du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre, par M. L..., ensemble les comptes et budgets annexes ;

Vu le code des juridictions financières, notamment son article L. 242-1 ;

Vu l'article 60 de la loi de finances n° 63-156 du 23 février 1963 modifiée, dans sa rédaction issue de l'article 90 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificatives pour 2011 ;

Vu le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 modifié portant règlement général sur la comptabilité publique ;

Vu les lois et règlements relatifs à la comptabilité des communes et des établissements publics locaux ;

Vu le réquisitoire du procureur financier n° 2013-0021 du 23 avril 2013, notifié à l'ordonnateur et au comptable, M. L..., le 22 mai 2013 ;

Vu le courrier du rapporteur au comptable, M. L..., en date du 18 juin 2013 ;

Vu la réponse au réquisitoire de M. L..., enregistrée au greffe de la chambre le 4 juillet 2013 ;

Vu le rapport n° 2013-0176 de Mme Françoise FALGA, premier conseiller, communiqué au procureur financier le 19 juillet 2013 ;

Vu les lettres du 24 juillet 2013 informant les parties de la clôture de l'instruction ;

Vu les lettres du 16 septembre 2013 informant les parties de l'inscription de l'affaire à l'audience ;

Vu les conclusions n° 2013-0176 du 20 septembre 2013 de M. Christian BUZET, procureur financier ;

Entendus à l'audience publique, Mme Françoise FALGA, premier conseiller, en son rapport, et M. Christian BUZET, procureur financier, en ses conclusions orales, en l'absence des parties dûment informées de la tenue de l'audience ;

Ayant délibéré hors la présence du rapporteur et du procureur financier ;

### **Sur l'unique présomption de charges à l'encontre de M. L... au titre de l'exercice 2006 pour un montant total de 10403,50 €**

#### **1. - Sur le réquisitoire du procureur financier**

Considérant qu'aux termes de l'article 60-I de la loi n° 63-156 du 23 février 1963, les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des contrôles qu'ils sont tenus d'assurer en matière de dépenses dans les conditions prévues par le règlement général sur la comptabilité publique ; que leur

<sup>1</sup> V. dans le présent numéro, le jugement « Commune de Metz ».

responsabilité est engagée dès lors qu'une dépense a été irrégulièrement payée ;

Considérant qu'aux termes des dispositions de l'article 12 du règlement général sur la comptabilité publique précité « *les comptables sont tenus d'exercer (...) matière de dépenses, le contrôle (...) de la disponibilité des crédits...* » ;

Considérant que par réquisitoire susvisé du 23 avril 2013, le procureur financier a saisi la chambre régionale des comptes de Midi-Pyrénées d'opérations susceptibles de conduire à la mise en jeu de la responsabilité de M. L..., concernant le paiement d'une dépense excédant le montant des crédits inscrits au chapitre 012 du budget du SMDEA ;

Considérant que le conseil syndical du SMDEA a voté le budget 2006 de l'établissement au niveau du chapitre budgétaire ; qu'en ce qui concerne le chapitre globalisé 012 « charges de personnel et frais assimilés », la délibération d'adoption du budget primitif, exécutoire le 26 janvier 2006, a ouvert un montant de crédit de 782750 €, ceux-ci étant augmentés de 12000 € par la délibération, exécutoire le 4 juillet 2006, adoptant le budget supplémentaire, et de 182 800 € par la décision modificative exécutoire le 28 décembre 2006 ; qu'en conséquence il a été ouvert pour 2006 un total de crédit, au chapitre 012, de 977 550 € ;

Considérant qu'il ressort du compte de gestion et des pièces jointes, que le comptable a payé, au titre de l'exercice 2006, un total de dépenses de 987 953,50 € imputées au chapitre 012 ;

Considérant que ces paiements excèdent de 10 403,50 € le total des crédits ouverts par l'assemblée délibérante ; que le dépassement des crédits ouverts a été généré par le paiement des mandats suivants, opéré le 22 décembre 2006 :

n° du mandat	Imputation	Chapitre	Date de paiement	Montant
1065	64111	012	22/12/2006	2 037,99
1067	64111	012	22/12/2006	247,40
1069	64111	012	22/12/2006	255,18
1070	64111	012	22/12/2006	612,80
1071	64111	012	22/12/2006	2 621,92
1075	64131	012	22/12/2006	4 645,72
<b>Total</b>				<b>10 421,01</b>

Considérant que le comptable, constatant une disponibilité insuffisante des crédits, aurait dû suspendre les mandats 1065, 1067, 1069, 1070, 1071 et 1075 de 2006, et informer l'ordonnateur de cette insuffisance de crédits; qu'en ne le faisant pas M. L... semble avoir engagé sa responsabilité ;

## 2. - Sur la réponse de la comptable

Considérant que le comptable, M. L..., dans sa réponse, rappelle que l'adhésion progressive des communes au SMDEA, créé en 2005, a généré des difficultés à évaluer les charges, notamment celles de personnel, et donc à voter les crédits ;

Considérant qu'il explique avoir constaté le dépassement de crédits au chapitre 012 au moment de la prise en charge des mandats de la paie du mois de décembre 2006 ; qu'il ajoute que le vote de la décision modificative n° 2 étant prévu pour la fin du mois de décembre, il a donc fait le choix, pour ne pas pénaliser les agents, de payer les salaires ;

Considérant qu'il souligne que, lors du vote de la décision modificative n° 2, « *l'ordonnateur a omis de comptabiliser certains mandats émis sur le chapitre 012 (...). Il s'est avéré que les crédits ouverts étaient inférieurs de 10 403,50 € aux dépenses effectuées* » ; et que « *le paiement des salaires et des charges afférentes étant des dépenses obligatoires pour les collectivités, le SMDEA n'a subi aucun préjudice financier du fait de ce dépassement de crédit* » ;

Considérant que le comptable joint à sa réponse un certificat administratif de l'ordonnateur, attestant l'absence de préjudice ;

## 3. - Sur les suites à donner

### 3.1 - L'existence d'un manquement du comptable

Considérant que le conseil syndical avait voté des autorisations budgétaires à

hauteur de 977 550 € ; que le total des mandats émis s'est élevé à 987 953,50 € ;

Considérant que le compte de gestion 2006 du budget principal présente donc un dépassement de crédits budgétaires au chapitre 012 d'un montant de 10 403,50 € ;

Considérant que l'article 12 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962, précise que « *les comptables sont tenus d'exercer (...) en matière de dépenses, le contrôle (...) de la disponibilité des crédits* » ;

Considérant qu'en l'absence de crédits suffisants, le comptable aurait dû suspendre le paiement des mandats 1065, 1067, 1069, 1070, 1071 et 1075 de 2006 ; qu'en procédant au paiement de ces mandats, il a manqué à ses obligations ;

Considérant que ce manquement n'est pas imputable à des circonstances relevant de la force majeure ;

### 3.2.- L'existence d'un préjudice du fait du comptable

Considérant que le poste comptable n'était pas soumis, en 2006, à un contrôle hiérarchisé de la dépense ; que dès lors les contrôles du comptable devaient être exhaustifs ; que le comptable a donc manqué à ses obligations en ne suspendant pas le paiement des mandats à l'origine du dépassement de crédits ;

Considérant que l'assemblée délibérante avait autorisé les dépenses de personnel à hauteur de 977 550,00 € alors que des mandats ont été émis et payés pour 987 953,50 €, soit 10 403,50 € de plus que le montant des autorisations budgétaires ;

Considérant toutefois que ces mandats concernaient les charges salariales du mois de décembre 2006 et qu'ainsi les agents avaient effectué leurs obligations de travail et que les charges étaient dues aux organismes sociaux ;

Considérant donc que le dépassement de crédits est imputable au paiement de dépenses en contrepartie d'un service fait ;

Considérant, par conséquent, que ce paiement n'a pas causé de préjudice financier à la collectivité ;

### 3.3.- Le montant de la somme à la charge du comptable

Considérant qu'en application du paragraphe VI, alinéa 2, de l'article 60 de la loi du 23 février 1963, « *lorsque le manquement du comptable (...) n'a pas causé de préjudice financier (...)* », la juridiction « *peut obliger [le comptable] à s'acquitter d'une somme arrêtée, pour chaque exercice, en tenant compte des circons-*

tances de l'espèce. Le montant maximal de cette somme est fixé par décret ... » ;

Considérant que le montant de la garantie de M. L... pour la gestion de la paierie départementale de l'Ariège s'élevait à 144 000 € en 2006, auxquels se rajoutaient 144 000 € de garantie complémentaire, soit un total de 288 000 € ;

Considérant que le décret n° 2012-1386 du 10 décembre 2012 précise que « la somme maximale pouvant être mise à la charge du comptable, conformément aux dispositions du deuxième alinéa du VI de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 susvisée, est fixée à un millième et demi du montant du cautionnement prévu pour le poste comptable considéré » ;

Considérant que ce décret prévoit donc la somme maximale en se basant sur le montant du cautionnement prévu pour le poste comptable ; que le montant de la garantie complémentaire de 144 000 € souscrite par M. L... n'entre donc pas dans les bases de calcul de la somme forfaitaire ; que le montant maximal de la somme dont devrait s'acquitter M. L... s'élève au cas d'espèce à 216 € ;

Considérant dès lors qu'il y a lieu d'arrêter la somme non rémissible mise à la charge du comptable à 216 € au titre de l'exercice 2006, aucune circonstance ne justifiant une minoration au regard du plafond résultant du décret n° 2012-1386 ;

## PAR CES MOTIFS

### Ordonne ce qui suit :

La somme de 216 €, au titre de l'exercice 2006, est mise à la charge de M. L... en application du § VI, alinéa 2, de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 modifiée ; cette somme ne peut faire l'objet d'une remise gracieuse.

### Conclusions du Ministère public n° 2013-0176 du 20 septembre 2013

(...)

#### 2.5 Conclusion du ministère public :

##### 2.5.1 Quant au manquement du comptable

Aux termes des dispositions de l'article 12 du décret portant règlement général sur la comptabilité publique précité, « les comptables sont tenus d'exercer : en matière de dépenses, le contrôle... de la disponibilité des crédits. »

En ouvrant sa caisse pour assurer le paiement des mandats n° 1065, 1067, 1069, 1070, 1071 et 1075 de 2006, alors que les crédits du compte 12 étaient épuisés, le comptable a commis un manquement devant engager sa responsabilité.

Considérons, par ailleurs que ce manquement ne relève pas de fait constitutif de la force majeure.

##### 2.5.2 Quant à l'existence d'un préjudice

Aux termes des dispositions du paragraphe VI de l'article 60 de la loi du 23 février 1963, « ...lorsque le manquement du comptable... n'a pas causé de préjudice à l'organisme public concerné, le juge des comptes peut l'obliger à s'acquitter d'une somme arrêtée, pour chaque exercice, en tenant compte des circonstances de l'espèce. Le montant maximal de cette somme est fixé par décret en Conseil d'État en fonction du niveau des garanties mentionnées au II.

Lorsque le manquement du comptable... a causé un préjudice financier à l'organisme public concerné... le comptable a l'obligation de verser immédiatement de ses deniers personnels la somme correspondante. ».

Dès lors, afin de prononcer un débet sur la totalité du mandat, une fois ce manquement constaté, il appartiendra à la chambre d'établir, d'une part l'existence d'un préjudice financier au détriment de la collectivité, d'autre part que ce préjudice a été causé par un manquement du comptable.

Considérons, comme le rapporteur, que l'absence de suspension des mandats en cause n'a pas causé de préjudice financier à la collectivité ; mais que le constat d'un service fait ne peut cependant s'assimiler automatiquement à une absence de préjudice ; que la jurisprudence des juridictions financières considère en effet parfois comme générateur d'un préjudice pour la collectivité, le paiement de rémunérations appuyées de pièces irrégulières ou insuffisantes, et ce malgré le constat d'un service fait ;

Constatons au cas particulier, qu'en sus d'un service fait, la réalité et la légalité de la dette du SMDEA à l'égard des salariés et des organismes sociaux ne fait pas de doute, la créance salariale étant appuyée des pièces justificatives nécessaires ; que les paiements en cause n'ont donc pas causé de préjudice à la collectivité ;

##### 2.5.3 Sur le montant de la somme pouvant être demandée au comptable

Le montant maximal de la somme a été fixé, par le décret n° 2012-1386 du 10 décembre 2012 portant application du deuxième alinéa du VI de l'article 60 de la loi de finances de 1963 modifiée, dans sa rédaction issue de l'article 90 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, à un millième et demi du montant du cautionnement prévu pour le poste comptable considéré, soit en l'espèce, à 216 € (144 000 € x 1,5 / 1000).

Le ministère public retiendra ce montant, les circonstances de l'espèce, susceptibles de conduire à sa minoration ne paraissant pas constituées. En effet, la mauvaise appréciation du montant des charges de personnel par l'ordonnateur, invoquée par le comptable, ne peut constituer une circonstance venant atténuer la responsabilité du comptable. Constatons par ailleurs que le système informatique alerte le comptable d'une insuffisance de crédit, qu'au demeurant le comptable a indiqué qu'il avait fait le choix du paiement des salaires, malgré cette insuffisance de crédits ; que ce manquement a dès lors été opéré en connaissance de cause.

Cette somme n'est pas susceptible de porter intérêt, cette somme non rémissible étant en effet d'une autre nature que les débits, seuls visés par le paragraphe III de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 (Cour de comptes, 7ème chambre, arrêt du 29 janvier 2013, Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres).

Concluons en conséquence :

- À l'existence d'un manquement du comptable ;
- À l'absence de préjudice causé par ledit manquement ;
- À la mise à la charge du comptable d'une somme non rémissible de 216 €.

Christian BUZET

**Clefs proposées (base Jade) :** 135-02-04-03-04 (commune - subventions) ■ 18-05-06 (dettes des collectivités publiques - pièces justificatives).

**CRC de Provence-Alpes-Côte d'Azur, jugement n° 2013-0014 du 18 octobre 2013 (audience du 26 septembre 2013), Université du Sud Toulon Var**

**CRC de Basse-Normandie, Haute-Normandie, jugement n° 2013-0024 du 28 novembre 2013 (audience du 14 novembre 2013, Communauté de communes du Pays de Condé et de la Druance (Calvados))**

**Résumé :** Deux chambres régionales des comptes considèrent que l'absence de la convention prévue par l'article 1<sup>er</sup> du décret n° 2001-495 du 6 juin 2001 pris en application de l'article 10 de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 n'a pas causé de préjudice financier à la collectivité.

### Références jurisprudentielles :

• **financières :** CRC Bretagne, 26 septembre 2007, Commune de Lesneven, et 26 novembre 2007, Communauté de communes du pays de Vilaine, *La Revue du Trésor* n° 3/4-2008, p. 263 ■ CRC Auvergne, 17 avril 2009, Département du Cantal, *Gestion & Finances publiques* n° 5-2010, p. 375 ■ C. comptes, 18 mars 2010, Commune de Pacé, *Recueil* p. 23 ■ CRC Midi-Pyrénées, 6 novembre 2012, Commune de Vic-en-Bigorre, *Gestion & Finances publiques* n° 11-2013, p. 78.

**Doctrine :** Instructions codificatrices n° 03-041-M0 du 23 juillet 2003 et n° 07-024-M0 du 30 mars 2007 sur les pièces justificatives des dépenses du secteur local ■ Circulaire du 18 janvier 2010 relative aux relations entre les pouvoirs publics et les associations : conventions d'objectifs et simplification des démarches relatives aux procédures d'agrément, *J.O.* du 20 janvier 2010.

**Textes de référence :** Articles L. 2311-7, D. 1617-19, D. 1617-20 et D. 1617-23 du Code général des collectivités territoriales (CGCT) ■ Article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 ■ Article 10 de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations ■ Articles 12 B et 13 du règlement général sur la comptabilité publique.

### Commentaires

Parmi les questions qui restent à résoudre pour la mise en oeuvre du nouveau régime de responsabilité personnelle et pécuniaire, issu des dispositions de l'article 90 de la loi de finances rectificative du 28 décembre 2011, figure celle de savoir dans quels cas un manquement du comptable à ses obligations est susceptible d'avoir causé un préjudice quand il ne trouve son origine que dans l'absence d'une pièce justificative.

Comme l'a confirmé l'arrêt « Commune de Pacé », il n'y a pas de doute que l'absence d'une convention pour justifier le paiement d'une subvention supérieure à 23 000 € constitue bien un manquement du comptable. Mais, dans les deux espèces reproduites ici, deux chambres régionales considèrent que ce manquement n'a pas causé de préjudice à la collectivité.

Ainsi, la CRC de Provence-Alpes-Côte d'Azur considère-t-elle que, dès lors que les subventions en cause ont été prévues au budget de l'Université et « ont fait l'objet d'une délibération précise de la part du conseil d'administration en définissant l'objet ainsi que d'un rapport moral et financier de la part du bénéficiaire attestant de la conformité de l'emploi de la subvention à l'objet ainsi

défini », les manquements des comptables n'ont pas causé de préjudice financier à l'Université.

De même, la CRC de Basse-Normandie, Haute-Normandie considère qu'un préjudice financier ne peut résulter que d'un « appauvrissement patrimonial de la personne publique *non recherché par cette dernière* ». Or, la formulation de la délibération octroyant la subvention à l'association concernée « traduit l'intention de la collectivité » de l'attribuer, ce qui suffit à considérer qu'il n'y a pas de préjudice.

Ces deux jugements pourraient laisser penser que seule l'absence de la délibération octroyant la subvention<sup>1</sup> pourrait conduire à retenir l'existence d'un préjudice. On signalera, néanmoins, que pour la Cour des comptes des « paiements, sans convention, en dépassement du seuil réglementaire annuel, ont causé un préjudice financier » au Grand port maritime de Dunkerque (7<sup>ème</sup> ch., 10 mars 2014, n° 69134, charge n° 2). Cet arrêt, qui n'est pas très explicite quant au motif du préjudice (*V. infra*), a fait l'objet d'un pourvoi en cassation qui permettra peut-être de trancher la question, au moins dans ce cas de défaut de pièce justificative.

<sup>1</sup> Ou, éventuellement, d'une pièce prévue par la convention (*V. Commune de Vic-en-Bigorre*).

### CRC PACA Jugement du 18 octobre 2013 Université du Sud Toulon Var

#### La Chambre Régionale des Comptes de Provence-Alpes-Côte d'Azur,

VU le réquisitoire n° 2013-0015 du 29 avril 2013, par lequel le procureur financier a saisi la chambre en vue de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire d'une part de M. B..., comptable du 1<sup>er</sup> janvier 2009 au 31 janvier 2010, pour sa gestion de l'exercice 2009, et d'autre part de Mme E..., comptable du 1<sup>er</sup> février au 31 décembre 2010, pour sa gestion de l'exercice 2010;

VU la décision du 30 avril 2013, par laquelle la présidente de la chambre a attribué l'instruction de ce réquisitoire à M. Jean-Pascal UTEZA, premier conseiller ; VU la notification du réquisitoire le 2 mai 2013 à l'ordonnateur et aux comptables, dont ils ont accusé réception le 3 mai 2013 et auquel l'ordonnateur a répondu par lettre du 13 mai 2013, enregistrée le 27 mai 2013 ;

VU le questionnaire adressé le 21 mai 2013 par le rapporteur aux comptables et à l'ordonnateur, et auquel Mme E... a répondu par lettre du 3 juin 2013, enregistrée le 5 juin, et M. B... par lettre du 5 juin 2013, enregistrée le 7 juin ;

VU les lettres du 5 septembre 2013 informant l'ordonnateur et les comptables concernés de la clôture de l'instruction ainsi que de la date de l'audience publique fixée au 26 septembre 2013 et les accusés réception correspondants du 6 septembre ;

VU le code des juridictions financières ;

VU l'article 60 de la loi de finances n° 63-156 du 23 février 1963 modifiée ;

VU le décret n° 2012-1386 du 10 décembre 2012 portant application du 2<sup>ème</sup> alinéa du VI de l'article 60 de la loi de finances de 1963 modifié ;

VU le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique ;

VU l'arrêté n° 2013-04 du 5 février 2013 de la présidente de la chambre fixant l'organisation des formations de délibéré et leurs compétences pour 2013 ;

VU le rapport à fin de jugement n° 2013-0115, enregistré au greffe le 14 juin 2013 ;

VU les conclusions du procureur financier n° 2013-0115 du 20 juin 2013 ;

ENTENDU en audience publique M. Jean-Pascal UTEZA, premier conseiller, en son rapport et le procureur financier en ses conclusions ;

En l'absence de M. B..., de Mme E... et de l'ordonnateur, dûment informés de la tenue de l'audience ;

Après en avoir délibéré hors la présence du rapporteur et du procureur financier ;

## ORDONNE CE QUI SUIT :

### Sur la charge unique : Paiement de deux subventions à l'association du « Comité d'Action Sociale » de l'Université du Sud Toulon Var

CONSIDÉRANT que M. B... a procédé sur ordre de paiement n° 30001440/2009 du 26 février 2009 au paiement d'une subvention de 25 000 € à l'association du « Comité d'Action Sociale » de l'Université du Sud Toulon Var ; que Mme E... a procédé sur ordre de paiement n° 30006851/2010 du 1<sup>er</sup> juillet 2010 au paiement au même organisme d'une subvention du même montant ;

CONSIDÉRANT que le réquisitoire susvisé a soulevé à l'encontre des deux comptables des présomptions de charges résultant de l'irrégularité du paiement de ces deux subventions de 25 000 € du fait de l'absence de convention ;

CONSIDÉRANT que l'article 13 du décret du 29 décembre 1962 prescrit que le comptable s'assure de « l'intervention préalable des contrôles réglementaires et de la production des justificatifs » ; que l'instruction codificatrice 02-036-M93 du 29 avril 2002 rappelle en son tome 1 - titre 1 - chapitre 3 que « les contrôles prévus aux articles 12 et 13 [du décret précité] portent notamment sur la validité de la créance ... »

et en son tome 2 - titre 1 - chapitre 4 que ce dernier contrôle porte « sur la production des justificatifs prévues ... » ;

CONSIDÉRANT que la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 relative à la transparence financière des aides octroyées par des personnes publiques impose la passation d'une convention lorsque la subvention annuelle dépasse un seuil fixé par le décret n° 2001-495 du 6 juin 2001 à 23 000 € ;

CONSIDÉRANT que n'étant pas en possession de ces conventions et donc des justificatifs requis permettant de contrôler la validité de la créance alors que le seuil des 23 000 € était franchi, M. B... puis Mme E... auraient dû suspendre le paiement des ordres de paiement susmentionnés ;

CONSIDÉRANT qu'aux termes des dispositions du I de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 modifiée, « la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable se trouve engagée dès lors qu'une dépense a été irrégulièrement payée » ;

CONSIDÉRANT qu'aux termes des dispositions du IV de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 modifiée « Lorsque ... le juge des comptes constate l'existence de circonstances constitutives de la force majeure, il ne met pas en jeu la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public » ; que les difficultés du poste invoquées par les comptables ne sont pas des circonstances constitutives de la force majeure ;

CONSIDÉRANT qu'aux termes des dispositions du VI de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 modifiée, « Lorsque le manquement du comptable aux obligations mentionnées au I n'a pas causé de préjudice financier à l'organisme public concerné, le juge des comptes peut l'obliger à s'acquitter d'une somme arrêtée, pour chaque exercice, en tenant compte des circonstances de l'espèce. Le montant maximal de cette somme est fixé par décret en Conseil d'État en fonction du niveau des garanties mentionnées au II » ;

CONSIDÉRANT que l'ordonnateur ainsi que les comptables mentionnent dans leurs réponses que ces subventions, prévues au budget de l'université, ont fait l'objet d'une délibération précise de la part du conseil d'administration en définissant l'objet ainsi que d'un rapport moral et financier de la part du bénéficiaire attestant de la conformité de l'emploi de la subvention à l'objet ainsi défini ; qu'il en résulte que les manquements de M. B... puis de Mme E... aux obligations mentionnées au I susvisé n'ont pas causé de préjudice financier à l'Université ;

CONSIDÉRANT qu'en l'absence de préjudice financier, il convient de prendre en compte les circonstances de l'espèce afin de fixer le montant de la somme non rémissible mise à la charge des comptables ;

CONSIDÉRANT que le montant maximal de la somme non rémissible à la charge des comptables a été fixé par le décret n° 2012-1386 du 10 décembre 2012 portant application du 2<sup>ème</sup> alinéa du VI de l'article 60 de la loi de finances de 1963 modifiée à 1,5 % du montant du cautionnement prévu pour le poste comptable considéré, soit, en l'espèce, 235,65 € dans le cas de M. B... pour l'exercice 2009 et 294,60 € dans le cas de Mme E... pour l'exercice 2010 ;

CONSIDÉRANT que comme le soulignent les comptables les subventions en cause ne dépassaient que de peu le seuil au-delà duquel une convention était exigée ; que l'absence de convention en 2009 et 2010 n'a pas empêché l'université de s'assurer d'un emploi de la subvention conforme à la délibération de son conseil d'administration ; que les conventions réglementairement requises ont été établies dès l'exercice 2011 ;

CONSIDÉRANT qu'en l'absence de tout préjudice financier pour l'université et en raison du caractère ponctuel et non récurrent de l'irrégularité constatée, il y a lieu d'obliger M. B... ainsi que Mme E... à s'acquitter chacun de la somme de 50 € ;

## PAR CES MOTIFS, DÉCIDE :

M. B... et Mme E... devront s'acquitter chacun de la somme de 50 € au titre de la charge unique soulevé par le réquisitoire n° 2013-0015 du 29 avril 2013.

## CRC Basse-Normandie, Haute-Normandie Jugement du 28 novembre 2013 CC du Pays de Condé et de la Drunance

### LA CHAMBRE,

Vu les comptes rendus en qualité de comptable de la communauté de communes du Pays de Condé et de la Drunance pour les exercices 2003 à 2009, par M. P... du 1<sup>er</sup> janvier 2003 au 1<sup>er</sup> juillet 2008, et par Mme M... du 2 juillet 2008 au 31 décembre 2009 ;

Vu les justifications produites au soutien des comptes ou recueillies au cours de l'instruction ;

Vu le code des juridictions financières ;

Vu le code général des collectivités territoriales ;

Vu l'article 60 de la loi de finances n° 63-156 du 23 février 1963 modifié ;

Vu le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 modifié, portant règlement général sur la comptabilité publique ;

Vu les lois et règlements relatifs à la comptabilité des collectivités territoriales et de leurs établissements publics ;

Vu l'arrêté n° 2013-04 du président de la chambre portant délégation de signature ;

Vu la date de production des comptes des exercices 2003 à 2006 conduisant à constater que ces comptes sont atteints par la prescription en application de l'article 60-IV de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 modifiée et qu'il n'y a pas lieu à statuer ;

Vu le réquisitoire n° 2013-005 du 24 janvier 2013 du procureur financier, enregistré au greffe le 24 janvier 2013 ;

Vu la décision du président du 31 janvier 2013, désignant M. Bruno Baumann, premier conseiller, en qualité de rapporteur de l'instance ouverte par le réquisitoire ;

Vu les lettres du 6 février 2013 par lesquelles le réquisitoire a été notifié à M. A..., président de la communauté de communes du Pays de Condé et de la Druance, en sa qualité d'ordonnateur, à M. P... et à Mme M..., comptables concernés ;

Vu les accusés de réception de la notification du réquisitoire par M. A... le 7 février 2013, M. P... le 7 février 2013, et Mme M... le 6 février 2013 ;

Vu les réponses de M. P... en date du 23 février 2013, enregistrée au greffe le 25 février 2013, et du 17 juillet 2013, enregistrée le 18 juillet 2013 ;

Vu les réponses de Mme M... en date du 29 mars 2013, enregistrée au greffe le 2 avril 2013, et du 4 septembre 2013, enregistrée au greffe les 13 et 16 septembre 2013 ;

Vu les réponses de M. A... en date du 28 février 2013, enregistrée au greffe le 4 mars 2013 et du 5 septembre 2013, enregistrée au greffe le 6 septembre 2013 ;

Vu le rapport n°2013-0221 à fin de décision juridictionnelle, enregistré au greffe le 20 septembre 2013, et les conclusions n°2013-0221 du procureur financier du 22 octobre 2013 ;

Vu les lettres recommandées du 21 octobre 2013 informant les parties de la clôture de l'instruction et de la date de l'audience publique ;

Entendu en audience publique du 14 novembre 2013 :

- M. Bruno Baumann, en son rapport ;

- M. Marc Beauchemin, procureur financier, en ses conclusions ;

- Mme M..., en ses observations orales, la parole lui ayant été donnée en dernier.

Délibéré le 14 novembre 2013 hors la présence du rapporteur et du procureur financier ;

Lu en audience publique le 28 novembre 2013 ;

## ORDONNE CE QUI SUIT

### 1 - En ce qui concerne la première charge à l'encontre de M. P... relative au paiement d'une subvention à une association en l'absence de convention - Exercice 2007

#### Sur le fondement de la charge présumée

Attendu que par le réquisitoire susvisé, le Ministère public fait grief à M. P... d'avoir, par le mandat n°1681 de 12 550 euros émis le 5 octobre 2007 et faisant suite au mandat n°767 de 12 550 euros émis le 16 mai 2007, payé une somme totale de 25 100 euros sur l'exercice 2007 au profit de l'association « Condé sports animation (CSA) » sans disposer d'une convention liant cet organisme avec la communauté de communes du Pays de Condé et de la Druance ;

Attendu que le grief du réquisitoire susvisé se fonde principalement par référence aux dispositions de l'article 1<sup>er</sup> du décret n°2001-495 du 6 juin 2001 pris en application de l'article 10 de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 qui mentionne « L'obligation de conclure une convention, prévue par le troisième alinéa de l'article 10 de la loi du 12 avril 2000 susvisée, s'applique aux subventions dont le montant annuel dépasse la somme de 23 000 euros » ; qu'ainsi le comptable aurait engagé sa responsabilité personnelle et pécuniaire ;

Attendu que l'article D. 1617-9 du code général des collectivités territoriales (CGCT) fixant la nomenclature des pièces justificatives des paiements, dont la sous-rubrique « 72. Subventions et primes de toute nature », exige, dans le cadre d'un premier paiement, « une décision à l'occasion de l'adoption du budget, dans les conditions définies au deuxième alinéa de l'article L. 2311-7 du CGCT, référence sur le mandat au budget arrêtant le bénéficiaire et le montant » ou « une décision arrêtant le bénéficiaire et le montant ainsi que l'objet et, le cas échéant, les conditions d'octroi et les charges d'emploi » ou « des justifications particulières exigées par la décision » ou bien encore « une convention entre le bénéficiaire et la collectivité » et dans le cadre de paiements ultérieurs, un

« décompte portant récapitulation des sommes déjà versées. » ;

Attendu que le comptable M. P... et l'ordonnateur de la communauté de communes du Pays de Condé et de la Druance ont été invités à justifier lesdits paiements ;

Attendu que l'ordonnateur a produit une délibération du conseil communautaire de la communauté de communes du Pays de Condé et de la Druance du 29 mars 2007 attribuant les subventions 2007 à des organismes tiers dont 25 100 euros au profit de l'association « Condé sports animation (CSA) » ;

Attendu que l'ordonnateur, dans ses réponses, affirme qu'aucune convention n'a été signée entre la collectivité et ladite association ;

Attendu qu'il en résulte que M. P... n'a pu produire pour l'exercice 2007 de convention entre la communauté de communes du Pays de Condé et de la Druance et l'association « Condé sports animation (CSA) » ;

Attendu qu'au moment de la mise en paiement du deuxième mandat n°1681 de 12 550 euros émis le 5 octobre 2007, le comptable ne disposait pas d'une convention entre la communauté de communes du Pays de Condé et de la Druance et l'association « Condé sports animation (CSA) » ; qu'ainsi, une somme supérieure à 23 000 euros a été payée sur l'exercice 2007 à ladite association sans conventionnement ; qu'il en résulte un manquement du comptable de nature à engager sa responsabilité personnelle et pécuniaire ;

Attendu qu'aucun élément ou évènement relatif à ce manquement ne peut être invoqué au titre de circonstances de force majeure ;

Attendu, en conséquence, qu'en ouvrant sa caisse pour payer le deuxième mandat susvisé, M. P... a engagé sa responsabilité personnelle et pécuniaire sur le fondement des dispositions de l'article 60-I de la loi du 23 février 1963 ;

#### Sur l'existence d'un préjudice financier

Attendu qu'un préjudice financier résulte d'une perte provoquée par une opération de décaissement ou un défaut de recouvrement d'une recette, donnant lieu ainsi à une constatation dans la comptabilité de l'organisme et se traduisant par un appauvrissement patrimonial de la personne publique non recherché par cette dernière ;

Attendu que les paiements sont intervenus sur la base d'une délibération en date du 29 mars 2007 dont la formulation traduit l'intention de la collectivité d'attribuer les subventions à l'association « Condé sports animation (CSA) », qu'ainsi les décaissements reprochés au comptable ne correspondent pas à un appauvrissement patrimonial non recherché par la collectivité ; qu'il en résulte que la communauté de communes du Pays de Condé et de la Druance n'a subi aucun préjudice financier à raison du paiement des mandats en cause ;

### Sur les circonstances de l'espèce et le montant de la somme que le comptable est tenu d'acquitter

Attendu que le second alinéa de l'article 60-VI de la loi de finances de 1963 dispose que : « Lorsque le manquement du comptable aux obligations mentionnées au I n'a pas causé de préjudice financier à l'organisme public concerné, le juge des comptes peut l'obliger à s'acquitter d'une somme arrêlée, pour chaque exercice, en tenant compte des circonstances de l'espèce. Le montant maximal de cette somme est fixé par décret en Conseil d'État en fonction du niveau des garanties mentionnées au II » ; que ce montant maximal a été arrêté, aux termes du décret n°2012-1386 du 10 décembre 2012, « à un millième et demi du montant du cautionnement prévu pour le poste comptable considéré » ;

Attendu que lors de l'instruction, la Direction régionale des finances publiques de Basse-Normandie, département du Calvados, a produit la copie d'un certificat d'inscription délivré par l'Association Française de cautionnement Mutuel à M. P... et portant sur une garantie totale de 144 000 euros pour la gestion du poste comptable de Condé-sur-Noireau ; que le montant maximal de la somme prévue par le second alinéa de l'article 60-VI de la loi de finances de 1963 doit donc être fixé à la somme de deux cents seize euros (216,00 euros) au titre de l'exercice 2007 ;

Attendu qu'invité, en cours d'instruction, à préciser les circonstances dans lesquelles les paiements incriminés étaient intervenus, le comptable a évoqué des circonstances locales relatives à un contexte de travail rendu difficile par des problèmes d'effectifs ; que ces explications sont attestées par les pièces et documents produits par le comptable lors de l'instruction ;

Attendu en conséquence que la somme prévue par le second alinéa de l'article 60-VI de la loi de finances de 1963 dont doit s'acquitter M. P... peut être modulée, à hauteur de la moitié de la somme maxi-

male, soit un montant de cent huit euros (108,00 euros) ;

## 2 - En ce qui concerne la deuxième et la troisième charges à l'encontre de Mme M... relatives au paiement d'une subvention à une association en l'absence de convention – Exercices 2008 et 2009

### Sur le fondement de la charge présumée

Attendu que par le réquisitoire susvisé, le Ministère public fait grief à Mme M... d'avoir, par le mandat n°1692 de 12 550 euros émis le 11 septembre 2008 faisant suite au mandat n°964 de 12 550 euros émis le 3 juin 2008, et par le mandat n°1675 de 12 550 euros émis le 2 octobre 2009 faisant suite au mandat n°997 de 12 550 euros émis le 15 juin 2009, payé une somme totale de 25 100 euros sur l'exercice 2008 et de 25 100 euros sur l'exercice 2009 au profit de l'association « Condé sports animation (CSA) » sans disposer d'une convention liant cet organisme avec la communauté de communes du Pays de Condé et de la Druance ;

Attendu que le grief du réquisitoire susvisé se fonde principalement par référence aux dispositions de l'article 1<sup>er</sup> du décret n°2001-495 du 6 juin 2001 pris en application de l'article 10 de la loi n°2000-321 du 12 avril 2000 qui mentionne « L'obligation de conclure une convention, prévue par le troisième alinéa de l'article 10 de la loi du 12 avril 2000 susvisée, s'applique aux subventions dont le montant annuel dépasse la somme de 23 000 euros » ; qu'ainsi la comptable aurait engagé sa responsabilité personnelle et pécuniaire ;

Attendu que l'article D.1617-9 du code général des collectivités territoriales (CGCT) fixant la nomenclature des pièces justificatives des paiements, dont la sous-rubrique « 72. Subventions et primes de toute nature », exige, dans le cadre d'un premier paiement, « une décision à l'occasion de l'adoption du budget, dans les conditions définies au deuxième alinéa de l'article L. 2311-7 du CGCT, référence sur le mandat au budget arrêtant le bénéficiaire et le montant » ou « une décision arrêtant le bénéficiaire et le montant ainsi que l'objet et, le cas échéant, les conditions d'octroi et les charges d'emploi » ou « des justifications particulières exigées par la décision » ou bien encore « une convention entre le bénéficiaire et la collectivité » et dans le cadre de paiements ultérieurs, un « décompte portant récapitulation des sommes déjà versées. » ;

Attendu que la comptable Mme M... et l'ordonnateur de la communauté de

communes du Pays de Condé et de la Druance ont été invités à justifier lesdits paiements ;

Attendu que l'ordonnateur a produit deux délibérations du conseil communautaire de la communauté de communes du Pays de Condé et de la Druance, l'une du 14 avril 2008 attribuant les subventions 2008 à des organismes tiers dont 25 100 euros au profit de l'association « Condé sports animation (CSA) », l'autre du 26 mars 2009 attribuant un montant identique au profit de la même association au titre de 2009 ;

Attendu également que l'ordonnateur, dans ses réponses, affirme qu'aucune convention n'a été signée entre la collectivité et ladite association pour les exercices 2008 et 2009 ;

Attendu qu'il en résulte que Mme M... n'a pu produire pour les exercices 2008 et 2009 de convention entre la communauté de communes du Pays de Condé et de la Druance et l'association « Condé sports animation (CSA) » ;

Attendu qu'au moment de la mise en paiement des mandats n° 1692 de 12 550 euros émis le 11 septembre 2008 et n°1675 de 12 550 euros émis le 2 octobre 2009, la comptable ne disposait pas d'une convention entre la communauté de communes du Pays de Condé et de la Druance et l'association « Condé sports animation (CSA) » ; qu'ainsi, une somme supérieure à 23 000 euros a été payée sur les exercices 2008 et 2009 à ladite association sans conventionnement ; qu'il en résulte un manquement du comptable de nature à engager sa responsabilité personnelle et pécuniaire ;

Attendu qu'aucun élément ou événement relatif à ce manquement ne peut être invoqué au titre de circonstances de force majeure ;

Attendu, en conséquence, qu'en ouvrant sa caisse pour payer les deux mandats susvisés, Mme M... a engagé sa responsabilité personnelle et pécuniaire sur le fondement des dispositions de l'article 60-I de la loi du 23 février 1963 ;

### Sur l'existence d'un préjudice financier

Attendu qu'un préjudice financier résulte d'une perte provoquée par une opération de décaissement ou un défaut de recouvrement d'une recette, donnant lieu ainsi à une constatation dans la comptabilité de l'organisme et se traduisant par un appauvrissement patrimonial de la personne publique non recherché par cette dernière ;

Attendu que les paiements sont intervenus sur la base de deux délibérations en

date du 14 avril 2008 et du 26 mars 2009 dont la formulation traduit l'intention de la collectivité d'attribuer les subventions à l'association « Condé sports animation (CSA) », qu'ainsi les décaissements rapprochés au comptable ne correspondent pas à un appauvrissement patrimonial non recherché par la collectivité ;

### Sur les circonstances de l'espèce et le montant de la somme que le comptable est tenu d'acquitter

Attendu que le second alinéa de l'article 60-VI de la loi de finances de 1963 dispose que : « Lorsque le manquement du comptable aux obligations mentionnées au I n'a pas causé de préjudice financier à l'organisme public concerné, le juge des comptes peut l'obliger à s'acquitter d'une somme arrêtée, pour chaque exercice, en tenant compte des circonstances de l'espèce. Le montant maximal de cette somme est fixé par décret en Conseil d'État en fonction du niveau des garanties mentionnées au II » ; que ce montant a été arrêté, aux termes du décret n° 2012-1386 du 10 décembre 2012, « à un millième et demi du montant du cautionnement prévu pour le poste comptable considéré » ;

Attendu que lors de l'instruction, Mme M... a produit une attestation de la Trésorerie générale du Calvados datée du 15 septembre 2008 ; que ce document précise que Mme M... assure l'intérim du poste de Condé-sur-Noireau depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2008 et qu'elle n'est pas tenue à l'obligation de cautionner ;

Attendu que le décret n°2012-1386 du 10 décembre 2012 susvisé précise explicitement que « La somme maximale pouvant être mise à la charge du comptable conformément aux dispositions du deuxième alinéa du VI de l'article 60 de la loi du 23 février 1963 susvisée, est fixée à un millième et demi du montant du cautionnement prévu pour le poste comptable concerné » ; que la somme à acquitter prend appui sur le cautionnement du poste concerné et non du comptable ; qu'en conséquence, sa qualité d'intérimaire du 2 juillet 2008 au 30 juin 2009 ne peut exonérer Mme M... de l'application de l'article VI de l'article 60 de la loi n°63-156 du 23 février 1962 modifié par la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 ;

Attendu que le montant du cautionnement du poste de Condé-sur-Noireau a été établi à 144 000 euros lors de la gestion de M. P..., prédécesseur de Mme M... jusqu'au 1<sup>er</sup> juillet 2008 ; que Mme M... produit elle-même une attestation de l'Association Française de Cautionnement Mutuel qui indique un

cautionnement de 144 000 euros pour le poste de Condé-sur-Noireau à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2009 jusqu'au 31 décembre 2009 ;

Attendu que, dans ces conditions, le montant du cautionnement du poste dont relève le comptable de la communauté de communes du Pays de Condé et de la Druance à la date du paiement du deuxième mandat, soit le 11 septembre 2008, peut être raisonnablement établi à 144 000 euros ; que le montant maximal de la somme prévue par le second alinéa de l'article 60-VI de la loi de finances de 1963 doit donc être fixé à la somme de deux cents seize euros (216,00 euros) au titre des exercices 2008 et 2009 ; Attendu qu'invitée, en cours d'instruction, à préciser les circonstances dans lesquelles les paiements incriminés étaient intervenus, la comptable a évoqué des circonstances locales relatives à un contexte de travail rendu difficile par des problèmes d'effectifs ; que ces explications réitérées lors de l'audience publique sont attestées par des documents produits par la comptable lors de l'instruction ;

Attendu en conséquence que la somme prévue par le second alinéa de l'article 60-VI de la loi de finances de 1963 dont doit s'acquitter Mme M... peut être modulée, à hauteur de la moitié de la somme maximale, soit un montant de cent huit euros (108,00 euros) ;

### PAR CES MOTIFS, ORDONNE

Article 1 : Il est mis à la charge de M. P... la somme de 108,00 euros au titre de l'exercice 2007, en application du paragraphe VI, alinéa 2, de l'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 modifié par la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 ;

Article 2 : M. P... ne pourra être déchargé de sa gestion au titre de l'exercice 2007 qu'après avoir justifié s'être acquitté du paiement de la somme mise à sa charge pour cet exercice.

Article 3 : M. P... est déchargé de sa gestion du 1<sup>er</sup> janvier 2008 au 1<sup>er</sup> juillet 2008 ;

Article 4 : Il est mis à la charge de Mme M... la somme de 108,00 euros au titre de chacun des exercices 2008 et 2009 soit un total de 216 euros, en application du paragraphe VI, alinéa 2, de l'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 modifié par la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 ;

Article 5 : Mme M... ne pourra être déchargée de sa gestion du 2 juillet 2008 au 31 décembre 2009 qu'après avoir justifié s'être acquittée du paiement de la somme mise à sa charge pour chacun des exercices.

## C. comptes, 7<sup>e</sup> chambre Arrêt du 10 mars 2014

### Grand port maritime de Dunkerque

#### LA COUR,

Vu le réquisitoire à fin d'instruction de charges n° 20 13-46 RQ-DB du 11 juillet 2013 du Procureur général près la Cour des comptes saisissant la septième chambre de la Cour de trois présomptions de charges soulevées au cours des exercices 2007 à 2011 à l'encontre de M. T..., agent comptable du GRAND PORT MARITIME DE DUNKERQUE;

(...)

#### Sur la charge n° 2

Considérant que le comptable a payé, au cours des années 2007 à 2011, des subventions à deux associations : Dunkerque promotion et l'amicale des retraités et préretraités ; que ces subventions ont été justifiées par des délibérations du conseil d'administration du grand port maritime de Dunkerque ; que, selon le réquisitoire susvisé, ces paiements auraient dû être, aux termes de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 et du décret n° 2001-495 du 6 juin 2001, appuyés de conventions conclues entre l'établissement public et ces associations ; qu'à défaut d'avoir, en l'absence de ces conventions, suspendu les paiements, le comptable a engagé sa responsabilité à hauteur de 132 897 € pour l'exercice 2007, de 124 441 € pour l'exercice 2008, de 155 350 € pour l'exercice 2009, de 153 850 € pour l'exercice 2010, et 154 330 € pour l'exercice 2011 ;

Considérant que le comptable fait valoir, pour Dunkerque promotion, qu'aucune convention n'a été signée en la forme, mais qu'un accord spécifique annuel était donné pour autoriser la dépense dans le cadre défini par le conseil d'administration, ce qu'il a régulièrement vérifié ; qu'il reconnaît l'absence de convention pour l'amicale des retraités et préretraités ; que l'ordonnateur reconnaît qu'aucune convention, sous aucune forme, ni aucun avenant n'ont été conclus avec aucune des deux associations ; que cette pratique a été modifiée en 2013 ;

Considérant qu'il résulte de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 et du décret n° 2001-495 du 6 juin 2001, que l'attribution par une personne publique d'une subvention doit faire l'objet d'une convention dès

lors que le montant de cette subvention excède 23 000 € ;

Considérant que, du fait de l'absence de dispositions spécifiques au port valant nomenclature des pièces justificatives, et dans le silence de la nomenclature annexée à l'instruction M95 applicable aux établissements publics industriels ou commerciaux, il appartenait au comptable de se référer à la nomenclature des pièces justificatives des dépenses de l'État ; que cette nomenclature prévoit à l'appui du paiement de subventions la production de la décision attributive ou de la convention d'attribution ; que si la subvention accordée à un organisme de droit privé est supérieure à 23 000 €, la décision prend obligatoirement la forme d'une convention ; que la circulaire du 24 décembre 2002, publiée au journal officiel, prévoit également que la production d'une convention est nécessaire au paiement ; que l'accord spécifique annuel mentionné par le comptable ne saurait en tenir lieu ;

Considérant que les subventions accordées à Dunkerque promotion qui excèdent le seuil de 23 000 € s'élèvent à 96 000 € en 2007, 124 441 € en 2008, 130 000 € en 2009, 130 000 € en 2010 et 130 980 € en 2011 ;

Considérant que les subventions accordées à l'amicale des retraités et préretraités qui excèdent le seuil de 23 000 € s'élèvent à 27 750 € en 2007, 25 350 € en 2009, 23 850 € en 2010 et 23 350 € en 2011 ;

Considérant qu'en procédant au paiement des mandats en cause sans s'être fait produire les conventions conclues entre le grand port maritime de Dunkerque et les associations Dunkerque promotion et amicale des retraités et préretraités, le comptable ne s'est pas assuré de la production des justifications de ces dépenses, qui ont, ainsi, été irrégulièrement payées ; que le comptable a manqué aux obligations de contrôles en matière de dépenses qui lui incombent en application des dispositions de l'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 et des articles 11, 12B, 13 et 37 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962, alors en vigueur ; qu'il a, ainsi, engagé sa responsabilité ;

Considérant que le manquement du comptable ne résulte pas de circonstances de force majeure ;

Considérant que ces paiements sans convention, en dépassement du seuil réglementaire annuel, ont cause un préjudice financier à l'établissement ;

Considérant qu'il y a donc lieu de constituer M. T... en débet, au titre de l'exercice 2007, de la somme de 123 759 €, au titre de l'exercice 2008, de la somme de 124 441 €, au titre de l'exercice 2009, de la somme de 155 350 €, au titre de l'exercice 2010, de la somme de 153 850 €, et au titre de 2011, de la somme de 154 330 €, portant intérêts de droit à compter du 5 août 2013, date à laquelle le réquisitoire a été notifié au comptable ;

(...)  
**Par ces motifs,**  
**ORDONNE :**  
 (...)

Article 2 : En ce qui concerne la 2<sup>e</sup> présomption de charge, M. T... est constitué débiteur du grand port maritime de Dunkerque des sommes de 123 759 € au titre de l'exercice 2007, 124 441 € au titre de l'exercice 2008, 155 350 € au titre de l'exercice 2009, 153 850 € au titre de l'exercice 2010, 154 330 € au titre de 2011, augmentées des intérêts de droit à compter du 5 août 2013 ;

édite trois modèles d'agenda

Pour les retardataires, il est encore possible de commander selon le stock disponible



> **Agenda de Bureau**

Format 210 X 270 mm  
Couverture bicolore grain de café et mer du sud

> **Agendas de Poche**

Format 85 X 160 mm

**Modèle luxe** : Couverture bicolore grain de café et mer du sud. Crayon bois naturel. 2 fentes cartes en 2<sup>e</sup> de couverture.

**Modèle Standard** : couverture monocolore atoll tranche naturelle.

## Commandes

Modèles d'agendas	Quantité	Métropole		DOM-DROM-COM Etranger	
		Prix TTC	Total	Prix TTC	Total
Agenda de bureau piqûre sellier		17,00 €		18,00 €	
Agenda de poche piqûre sellier luxe		10,00 €		11,00 €	
Agenda de poche standard		4,00 €		5,00 €	

Pour toute commande inférieure à 10 exemplaires, 3 € de frais de port seront facturés.

Adresse de livraison : \_\_\_\_\_

Adresse de facturation : \_\_\_\_\_

Affaire suivie par : \_\_\_\_\_

Téléphone : \_\_\_\_\_

Courriel : \_\_\_\_\_

À renvoyer **rapidement** à  
Gestion et Finances Publiques 16 rue Berthollet - Arcueil 3 - 94110 Arcueil  
E-mail : [info@gestionfipu.com](mailto:info@gestionfipu.com)



# Le financement des politiques publiques

Sous la direction de  
Marc Leroy et Gilbert Orsoni



Finances Publiques/ Public Finance



Sous la direction de  
Marc LEROY et Gilbert ORSONI

Éditeur : Bruylant

Collection : Finances publiques /  
*Public finance*

Année d'édition : 2014

704 pages

Ce manuel propose pour la première fois une **approche comparative du financement des politiques publiques**. Après une présentation générale des instruments fiscaux et budgétaires, il expose pour chaque politique sectorielle en France et pour chacun des 12 autres pays retenus : les volumes et les types de ressources et de dépenses, l'évolution des enjeux et des priorités, les grandes réformes, le cadre ju-

ridique lié à la répartition des compétences, l'impact du contexte et de la crise internationale, les procédures et les outils de gestion, l'évaluation des résultats, les perspectives.

L'ouvrage permet d'accéder à un ensemble significatif de données, d'informations et **d'analyses croisant les finances et les politiques publiques**. Il suscite aussi une réflexion sur les choix politiques de l'État et des autres administrations

publiques, les modes de gouvernement et les instruments de l'action publique dans le contexte de la crise internationale.

Illustrées par des tableaux et schémas qui en facilitent la lecture, ces études didactiques s'adressent aux praticiens, aux décideurs, aux enseignants et aux chercheurs, mais aussi à tous les citoyens curieux de connaître les clés financières de l'action publique.

## AU PROCHAIN NUMÉRO

Les écoles de Formation du secteur public

Le contrôle hiérarchisé de la dépense

Datamining et fraude fiscale

La CDBF