

Avec LES EXPERTS COMPTABLES

LETTRE D'INFORMATION AUX COLLECTIVITÉS LOCALES

CONGRES DES MAIRES – SALON DES COLLECTIVITES LOCALES

Semaine du 21 novembre 2005



De l'utilité des informations contenues dans le rapport annuel du délégué de service public

Les lois de décentralisation éclairent les administrés sur les périmètres de compétences obligatoires et facultatives que peuvent remplir les collectivités. Toutefois, ces dernières ne peuvent ou, ne souhaitent, pas forcément répondre sous forme de régie à toutes les demandes émanant de leurs administrés et relatives aux multiples services d'intérêt général.

Dans le cadre de ces externalisations, les collectivités ayant répondu à une demande de création de mise en place d'un service dont elles peuvent avoir la compétence restent responsables de la gestion des services confiés à des tiers, que ceux-ci appartiennent au monde public ou privé.

Le choix du mode de gestion des services publics relève d'une comparaison économique qui devrait se faire au profit de l'utilisateur. Une information récurrente à court, moyen ou long terme, comparable dans le temps, est indispensable à l'éclairage de la décision des politiques.

Tita Andrée ZEITOUN

Présidente du Comité « Collectivités locales »
du Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables

SOMMAIRE

COMMENTAIRES RELATIFS A LA PARTIE FINANCIERE DU RAPPORT ANNUEL :
Les obligations créées par la loi ° 95-127 du 8 février 1995 et le décret n° 2005-236
du 14 mars 2005

Jean-Michel MOREAU Page 3

COMMENT PALLIER L'ABSENCE D'INTERPRETATION IFRIC
SUR LES CONCESSIONS DE SERVICE PUBLIC

Benoît LEBRUN Page 4

LA PASSATION DES CONVENTIONS DE DELEGATION DE SERVICE PUBLIC
SAISIE PAR LE PRINCIPE DE TRANSPARENCE

Delphine KRUST
Michel GIORDANO Page 5

LA REPRISE DE L'ACTIVITE DE L'ASSOCIATION PAR LA COLLECTIVITE :
Une démarche à anticiper pour être maîtrisée et optimisée

Marc OUZOULIAS
Xavier MAZEAU Page 7

LE TRANSFERT DE PERSONNELS DE DROIT PRIVE A UNE COLLECTIVITE
TERRITORIALE DANS LE CADRE DE LA REPRISE EN REGIE
D'UN SERVICE PUBLIC ADMINISTRATIF

Stéphane PENAUD Page 9

LA COMPTABILITE DE GESTION APPLIQUEE A L'ENVIRONNEMENT

Alain MIKOL Page 13

LA SIMPLIFICATION DE LA M 14 ENTRE DANS LES TEXTES

Eric MANRY Page 15

2006 : PREMIER BUDGET DE L'ETAT VOTE SELON LA LOLF

Laurence RAVARY Page 16

DE L'INTERET DES BAILLEURS SOCIAUX A CONTRACTER DES PRETS AIDES

Philippe GIAMI Page 17

L'EVALUATION DES CHARGES A TRANSFERER :
UN EXERCICE PAS TOUJOURS EVIDENT

Kola AMADOU Page 19

LA PERFORMANCE COMPTABLE DANS LE SECTEUR PUBLIC, C'EST POSSIBLE !

Jean-Jacques FRANÇOIS Page 21

LA QUALITE DANS LE SECTEUR PUBLIC

Christian GIRAUD Page 25

S'EVALUER POUR EVOLUER

Pierre ROUX Page 27

COMMENTAIRES RELATIFS A LA PARTIE FINANCIERE DU RAPPORT ANNUEL

Les obligations créées par la loi ° 95-127 du 8 février 1995 et le décret n° 2005-236 du 14 mars 2005(1)

La loi 95-127 du 8 février 1995 a créé l'obligation d'un rapport annuel devant être remis avant le 1^{er} juin par le délégataire à l'autorité délégante. L'article L 1411-3 du CGCT, dispose ainsi :

« Le délégataire produit chaque année avant le 1^{er} juin à l'autorité délégante un rapport comportant notamment les comptes retraçant la totalité des opérations afférentes à l'exécution de la délégation de service public et une analyse de la qualité de service. Ce rapport est assorti d'une annexe permettant à l'autorité délégante d'apprécier les conditions d'exécution du service public ».

Cette obligation légale est désormais assortie de précisions réglementaires. Ce présent chapitre va avoir pour objet de les analyser afin de les traduire en termes d'informations lisibles et claires pour le délégant et ses administrés.

Ce texte ne précise pas les modalités pratiques à mettre en œuvre pour décrire au mieux la réalité du service. Le délégataire a donc la possibilité de retraiter les comptes sociaux en vue d'obtenir une information économique ayant vocation à traduire les opérations afférentes à l'exécution de chaque délégation de service public pour chacune des délégations qu'il gère avec fidélité et sincérité, tout en assurant la traçabilité de ces retraitements.

L'emploi du terme « économique » correspond au besoin d'un référentiel mieux adapté à l'objectif poursuivi que le référentiel comptable des comptes sociaux. Ce référentiel s'appuie sur les principes suivants :

- ◆ les comptes doivent retracer des opérations indépendantes de toute règle fiscale « artificielle », voire comptable (lorsqu'elle est liée à une obligation fiscale par exemple), éloignée de la réalité, en particulier en matière de charges calculées (amortissements, provisions) ;
- ◆ les comptes doivent intégrer la durée du contrat plus que la simple spécialisation et l'annualité des exercices, règle à usage interne de l'entreprise délégataire jusqu'à présent ;
- ◆ de même, la nécessité de se borner aux échéances des contrats pour l'établissement des comptes de chaque délégation peut

amener des divergences avec les comptes sociaux ; ces derniers sont en effet établis sous le principe général de continuité de l'exploitation, dans une perspective de poursuite et non de cessation de l'activité de l'entreprise ;

- ◆ les méthodes de valorisation doivent pouvoir se dégager du principe des coûts historiques.

En pratique les comptes de la délégation doivent être établis à partir des comptes sociaux de la société délégataire, En effet, les informations comptables fournies dans le rapport annuel sont nécessairement reliées aux données **issues** de la comptabilité générale de l'entreprise délégataire et de ses comptes annuels (comptes sociaux). Contrairement au rapport annuel du délégataire, qui porte sur un « contrat de service public », les comptes sociaux forment un document légal sur l'ensemble de l'entreprise. Les comptes sociaux, pour lesquels il existe tout un corpus de règles portant sur la préparation, la présentation, ont vocation à être approuvé en Assemblée Générale annuelle, le cas échéant, après certification par un Commissaire aux Comptes et publié au greffe. Ces documents décrivent l'activité globale de l'entreprise, et n'ont pas vocation à analyser ses relations avec chaque fournisseur, chaque cocontractant, chaque client.

Si le compte de résultat annuel d'une entreprise privée a pour vocation la description des flux comptables de l'exercice écoulé, les comptes de délégation retracés dans le rapport annuel ont pour vocation la description des flux économiques relatifs à la délégation au cours de l'exercice écoulé.

La comptabilité analytique, éventuellement tenue par l'entreprise délégataire, peut être utilisée pour atteindre cet objectif.

Le plan comptable général de 1982 prévoyait que le calcul des coûts comprend des charges incorporables réparties entre :

- charges directes, affectées sans calcul intermédiaire, et charges indirectes qui nécessitent un calcul intermédiaire pour être imputées ;
- charges de structures, liées à l'existence de l'entreprise ;
- charges opérationnelles, liées au fonctionnement de l'entreprise ;
- charges calculées dont le montant est évalué selon des critères appropriés :
 - charges de « substitution » dont le critère d'évaluation peut être différent des charges correspondantes de la comptabilité générale ;
 - charges « d'usage » lorsqu'elles se substituent aux amortissements ;

- charges « étalées » lorsqu'elles se substituent aux provisions ;
- charges supplétives qui ne figurent pas en comptabilité générale (rémunération conventionnelle d'un travail non rémunéré en tant que tel, rémunération des capitaux propres ...)

Le règlement CRC n°99-03 ayant abandonné toute « directive » quant à la comptabilité analytique, cette dernière est mise en place par chaque entreprise en fonction de ses besoins.

L'autorité délégente et l'entreprise délégataire peuvent décider, de façon conventionnelle, de certaines règles spécifiques qu'ils entendent voir appliquer à certaines rubriques créées pour la circonstance ou déjà existantes. Dans cette hypothèse, un document spécifique, distinct des comptes de délégation et alors qualifié de compte conventionnel, devrait être établi, qui ne relève pas du rapport du délégataire et des obligations légales.

Jean Michel MOREAU
Expert-comptable
France Défi MP – Toulouse
jmm.fd.fdy@wanadoo.fr

- (1) Extrait de l'ouvrage « Le rapport annuel du délégataire de service public », publié par le Courrier des Maires et les ECM – novembre 2005, **DISPONIBLE SUR LE STAND G 45, ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES, DU SALON DES MAIRES DE FRANCE**



Le rapport annuel du délégataire de service public



Analyse de l'obligation et du contenu du rapport
A jour du décret du 14 mars 2005

COLLECTION MAITRISE DE LA GESTION LOCALE

LE COURRIER
des Maires et des élus locaux

COMMENT PALLIER L'ABSENCE D'INTERPRETATION IFRIC SUR LES CONCESSIONS DE SERVICE PUBLIC ?

La situation présente

L'IFRIC de l'IASB a publié au début de 2005 trois projets d'interprétation sur la manière d'appliquer les IAS/IFRS à tous les contrats confiant à un tiers la gestion d'un service public (voir RFC n° 376, avril 2005, p. 3). Les trois projets (D12, D13 et D14) étaient soumis à commentaires publics jusqu'au début de mai 2005. Il est désormais clair que l'IFRIC ne sera pas en mesure de publier ses interprétations sur les concessions de service public avant l'arrêté des premiers comptes consolidés conformes aux normes IFRS.

Les choix possibles

Les groupes doivent donc sélectionner des modèles comptables, tels que ceux décrits dans les projets d'interprétations ou ceux non prévus par celles-ci. Il peut s'agir des modèles de l'actif financier (IAS 39), de l'immobilisation incorporelle (IAS 38), de l'immobilisation corporelle (IAS 16) ou des contrats de location (IAS 17). Ces modèles ne sont pas exclusifs : il convient de définir dans quelles circonstances chacun d'eux est appliqué.

Une fois sélectionnés les modèles comptables adaptés aux circonstances, un groupe devra respecter les dispositions des normes IFRS applicables à chaque modèle comptable. Certains estiment notamment que le recours aux modèles de l'actif financier et à celui de l'immobilisation incorporelle, faisant l'objet respectivement des projets D13 et D14 de l'IFRIC, impliquerait le respect de ces projets notwithstanding le fait qu'ils sont encore en discussion.

Le modèle de l'immobilisation incorporelle

Si un groupe utilise le modèle de l'immobilisation incorporelle, il devra respecter les dispositions de la norme IAS 38. Son obligation de maintien en bon état des équipements se traduira par la constatation de provisions, en conformité avec la norme IAS 37. Ces provisions engloberaient le coût des renouvellements car, pour certains, le modèle de l'immobilisation incorporelle n'autoriserait pas le traitement en tant qu'immobilisation corporelle des immobilisations renouvelables. La norme IAS 38 fait obligation d'utiliser une méthode d'amortissement permettant de respecter le minimum linéaire. La référence au modèle de l'immobilisation incorporelle interdit d'inclure les immobilisations concédées parmi les immobilisations corporelles pour la présentation du bilan.

Le modèle de l'immobilisation corporelle

L'utilisation du modèle de l'immobilisation corporelle (IAS 16) comporte notamment les particularités suivantes :

- l'obligation de maintien en bon état doit se traduire par des durées d'amortissement spécifiques à chaque composante à renouveler ;
- la norme IAS 16 donne plus de souplesse dans le choix de la méthode d'amortissement que la norme IAS 38.

Le modèle du contrat de location

Le traitement selon la norme IAS 17 (contrats de location) d'un contrat de concession repose sur la constatation que l'entité concessionnaire peut disposer des infrastructures sur la durée du contrat, le coût de construction étant analysé comme un loyer payé en une seule fois en début de contrat. Celui-ci serait qualifié soit de location-financement, soit de location simple, suivant les critères fournis par la norme IAS 17. Le régime comptable de l'actif constitué par le coût de construction serait différent dans les deux cas : régime proche de celui de l'immobilisation corporelle (IAS 16) ou règles spécifiques aux locations simples (IAS 17).

Les autres points à considérer

Suivant ces approches, la durée d'amortissement de l'immobilisation incorporelle ou corporelle est en principe la durée du contrat ; la base amortissable est le coût de l'actif, diminuée de l'indemnité à recevoir dans les cas rares où la remise des infrastructures au concédant en fin de contrat n'est pas gratuite. Ces amortissements sont toujours positionnés en déduction de l'actif (impossibilité de justifier la présentation des amortissements au passif). Par ailleurs, ces approches interdisent que les dotations aux amortissements puissent être le reflet du remboursement du capital des emprunts (amortissement financier).

La provision pour renouvellement, prévue par le plan comptable et dont l'objet est la prise en charge par avance du différentiel entre le coût estimé du renouvellement et celui de l'investissement précédent, ne paraît compatible avec aucune norme et devrait ainsi être éliminée, sauf clause particulière de certains contrats.

Enfin, il conviendra de résoudre les difficultés soulevées par les subventions d'investissement et par l'apport d'actifs par le concédant lors de la signature de contrat. Les subventions d'investissement devront-elles être traitées comme une rémunération provenant du contrat (cas où elle est versée par le concédant) ou comme une authentique subvention d'investissement (application de la norme IAS 20) ? Dans quel cas le concessionnaire doit-il ou peut-il inscrire à son bilan les apports gratuits d'équipements effectués par le concédant ?

La palette de choix paraît considérable. Les groupes appliquant les normes IFRS chercheront à ce stade les solutions qui perturberont le moins possible leur

pratique, en attendant le "big bang" que pourrait engendrer la publication des interprétations.

Référence

Pour le texte des 3 interprétations proposées par l'IFRIC : www.iasb.org

Benoît LEBRUN
Associé KPMG – Paris
blebrun@kpmg.fr

Extrait de la Revue Française de Comptabilité n°382 – Novembre 2005

LA PASSATION DES CONVENTIONS DE DELEGATION DE SERVICE PUBLIC SAISIE PAR LE PRINCIPE DE TRANSPARENCE

Alors que la conclusion des conventions de délégation de gestion de service public échappe jusqu'à présent à la législation communautaire, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) tend depuis près de cinq années à soumettre ces procédures à des obligations particulières découlant, en l'absence de directive, du Traité.

C'est au travers de l'application du principe de transparence que le droit européen est amené à connaître de contrats qui ne font pourtant l'objet d'aucune réglementation communautaire spécifique.

En premier lieu, la Cour a jugé que tous les contrats impliquant une commande des autorités étatiques sont soumis aux stipulations du Traité et aux principes fondamentaux qu'elle en a dégagés.

Dans l'arrêt *Telaustria*¹, elle a ainsi soumis la procédure d'adjudication d'un contrat de délégation de service public au principe de transparence, au motif que ce dernier constitue le moyen d'assurer l'efficacité du principe de non discrimination en raison de la nationalité.

Le respect de ce principe garantit, en faveur de tout soumissionnaire potentiel, un degré de publicité adéquat permettant une ouverture du marché de services à la concurrence ainsi que le respect de l'impartialité des procédures.

¹ CJCE 7 décembre 2000, *TELAUSTRIA VERLAGS GmbH*, aff. C-324/98, conclusions N. Fenelly, rec. CJCE, I, p. 1047 ; BJDCP 2001, p. 132, conclusions ; AJDA 2001.106, note L. Richer ; DA 2001, com. N° 85, note MY Benjamin ; Europe 2001, com. N° 61 ; LPA 30 avril 2001, n° 85, p. 13, note B. Cartier ; Contrats marchés publics 2001, com. n° 50, note F. Llorens.

Dans la droite ligne de cette décision, les plus hautes juridictions nationales, tant le Conseil d'Etat que le Conseil constitutionnel, ont repris ce principe de transparence, l'élevant explicitement au rang de principe fondamental du droit de la commande publique².

Il convient encore de déterminer le contenu de ce principe, c'est-à-dire les obligations positives qu'implique sa mise en œuvre.

C'est chose faite, pour partie, par la CJUE.

Dans deux arrêts récents, la Cour a imposé aux autorités délégantes de procéder à une publicité européenne pour la mise en concurrence d'une convention de délégation de service public³.

La Cour a ainsi clairement considéré que :

« Les principes d'égalité de traitement et de non-discrimination en raison de la nationalité impliquent, notamment, une obligation de transparence qui permet à l'autorité publique concédante de s'assurer que ces principes sont respectés. Cette obligation de transparence qui incombe à ladite autorité consiste à garantir, en faveur de tout soumissionnaire potentiel, un degré de publicité adéquat permettant une ouverture de la concession des services à la concurrence ainsi que le contrôle de l'impartialité des procédures d'adjudication (voir, en ce sens, arrêt Telaustria et Telefonadress, précité, points 61 et 62). »

Il résulte de ces décisions que l'autorité délégante doit désormais assurer une **publicité adéquate**, si nécessaire européenne, pour informer les candidats éventuels des Etats membres de l'Union de la passation du contrat et leur permettre de participer à la procédure de mise en concurrence.

Le principe général de transparence ne trouve pas seulement à s'appliquer en matière de publicité.

La nécessité de son respect peut également générer d'autres contraintes procédurales.

En particulier, il n'est pas exclu qu'il en résulte pour l'autorité délégante l'obligation d'indiquer les éléments d'appréciation qu'elle entend prendre en considération pour choisir le délégataire, bien qu'aucune disposition législative ou réglementaire ne l'impose.

L'application du principe pourrait également conduire cette autorité à organiser la procédure de négociation entre les candidats invités à présenter une offre de manière à assurer le respect de la transparence.

En effet, si le juge administratif a rappelé qu'aucune disposition de droit interne n'encadre spécifiquement le déroulement des négociations, puisque les offres *« sont librement négociées »*⁴, il contrôle toutefois que les conditions de la négociation ne méconnaissent pas le principe d'égalité de traitement entre les candidats⁵.

Une organisation de la procédure des négociations, librement déterminée par l'autorité concédante, pourrait constituer, en ce sens, le moyen de garantir, en toute transparence, l'impartialité de la procédure, comme l'exige le juge communautaire.

Certes, aucune de ces obligations n'a encore été dégagée par la jurisprudence, mais il est désormais clair que le respect des règles de procédure de mise en concurrence des conventions de délégation de service public organisées par la loi Sapin et ses décrets d'application n'est plus suffisant pour assurer la régularité de ces conventions.

Il convient toutefois, pour les autorités délégantes, d'être prudentes dans l'édition de telles règles.

Une trop grande rigueur serait de nature à remettre en cause l'intuitu personae consubstantiel aux délégations de service public et à altérer le choix final du délégataire.

Si la conciliation entre le nécessaire respect de l'obligation générale de transparence, issue du droit communautaire, et les principes de libre négociation et de libre choix du délégataire, résultant du droit interne est nécessaire à la sécurité juridique de ces contrats publics, sa mise en œuvre peut s'avérer délicate.

Dans l'attente d'une clarification de la jurisprudence et de la législation communautaire à cet égard, les collectivités devront faire preuve de prudence.

Delphine KRUST

Avocate à la Cour

SCP Krust-Penaud

krustpenaud.avocats@free.fr

Michel GIORDANO

Expert-comptable

Commissaire aux comptes

Cabinet ARCCA

secretariat@arcca.fr

² CE avis 29 juillet 2002, M.A.J., n° 246921 ; DC 2002-442 du 6 décembre 2001 sur la loi MURCEF et 2002-460 du 22 août 2002 sur la loi d'orientation et de programmation sur la sécurité intérieure ; Décision n° 2003-473 DC du 26 juin 2003 loi habilitant le Gouvernement à simplifier le droit.

³ CJUE 21 juillet 2005, Coname, aff. C-231/03, conclu Avocat général Stix-Hackl ; CJUE 13 octobre 2005, Parking Brixen GmbH c/ Gemeinde Brixen, Stadtwerke Brixen AG, aff. C-458/03, concl. J. Kokott

⁴ Article 38 de la loi Sapin n° 93-122 du 29 janvier 1993, codifié, pour les collectivités territoriales, à l'article L. 1411-1 du CGCT.

⁵ CE 21 juin 2000, Syndicat intercommunal de la presqu'île guérandaise, RFDA 2000, p. 1031 ; CE 14 mars 2003, Air Lib, AJDA 2003, p. 1053.

LA REPRISE DE L'ACTIVITE DE L'ASSOCIATION PAR LA COLLECTIVITÉ :

Une démarche à anticiper pour être maîtrisée et optimisée

Le tissu associatif est en éternel mouvement tout comme les missions qui lui ont été confiées et qui se sont, au fil des années, étendues à de nombreux domaines de la vie sociale : culturel, sportif, loisirs et jeunesse, santé...

Les ressources sont marquées par **le caractère majoritaire des financements publics** qui représentent près de 60% des ressources courantes totales. Ainsi, les collectivités territoriales apparaissent depuis la décentralisation de 1982 comme de précieux partenaires financiers et notamment dans les secteurs qui participent activement à l'animation et au développement local.

Cette intervention des collectivités territoriales trouve pleinement sa justification dès lors que l'objet associatif qui a généralement pour but de **répondre à des besoins collectifs** (parfois non satisfaits) constitue un prolongement de l'action des pouvoirs publics. L'accompagnement financier de ces derniers apparaît souvent déterminant pour atteindre un projet associatif dit « d'intérêt général ».

Cependant, dans un contexte socio-politique où **la nécessité d'une réelle transparence** est de plus en plus évoquée, les élus locaux sont amenés à choisir de financer un projet ou un autre, discerner l'intérêt général et pouvoir apprécier, tout comme le simple citoyen, la bonne gestion des fonds octroyés. Par ailleurs, **le principe d'égalité devant les services publics doit demeurer**, et l'élu doit arbitrer dans la transparence lorsqu'il s'agit de concours sous forme de mise à disposition de biens publics en montrant l'objectivité de ces critères de choix.

En outre, le législateur a mis en place un **champ juridique** dans lequel les différents acteurs (collectivités territoriales, associations, commissaires aux comptes...) **doivent s'inscrire**.

REPRENDRE UNE ACTIVITE : POURQUOI ?

Une des motivations premières à la reprise d'une activité n'est pas sans lien avec le contexte juridique évoqué ci-dessus et la crainte des représentants de la collectivité territoriale quant au non-respect, notamment, **des**

obligations du code des marchés publics pour les associations dites para municipales. A cela s'ajoutent **les risques de requalification de la mission confiée** à l'association en service public administratif, rendant cette dernière **comptable de fait de fonds publics...** et son assimilation à une association « transparente ».

Cependant, une volonté de **mieux maîtriser l'activité, le périmètre des intervenants et moyens** (financiers, matériels, humains) à disposition peut également être le moteur d'une démarche de reprise de l'activité en vue d'optimiser la gestion du service.

Parfois, le financement de **structures associatives structurellement déficitaires** conduit la collectivité à reprendre la gestion en vue d'assurer la continuité et la pérennité d'un service qu'elle juge d'intérêt général, plutôt que d'octroyer des subventions manifestement insuffisantes ou mal gérées.

S'assurer que **l'action financée répond bien aux exigences et à la volonté politique** de la commune peut aussi constituer une raison de la reprise de l'activité. A cela s'ajoute **l'obligation de contrôle des fonds publics octroyés** par les communes aux associations subventionnées qui n'est pas toujours effective, inégale ou bien qui s'exerce difficilement...

La soumission aux impôts commerciaux, la reconnaissance de la nature commerciale de certaines activités confiées à l'association et des subventions publiques par conséquent (domaine des spectacles vivants notamment) peut également être à l'origine de la reprise de ces dernières sous forme municipale.

Enfin les modalités de recours aux associations dans le cadre des délégations de service public par exemple font l'objet de contrôles considérables dont notamment ceux exercés par le préfet ou la chambre régionale des comptes.

REPRENDRE UNE ACTIVITE : COMMENT ?

La maîtrise du service public se distingue de la gestion proprement dite qui se rattache à l'exécution du service dans le cadre des dispositions juridiques prévues à cet effet.

Si le code général des collectivités territoriales précise les modalités d'application des délégations de service public, sociétés d'économie mixte, régies municipales, il n'en demeure pas moins que la collectivité dispose **de**

la liberté de choix du mode de gestion sous couvert du contrôle de légalité.

Par ailleurs des outils ont été créés en vue de permettre la gestion d'une activité selon la nature de celle-ci (Etablissement Public de Coopération Culturelle par exemple dans le domaine culturel), selon la portée géographique de cette dernière et cela dans le cadre du développement croissant des institutions communautaires et de la politique intercommunale (Syndicat inter-communal).

ET LA REPRISE DU PERSONNEL... ?

Si la reprise d'une activité nécessite tout d'abord la détermination du mode de gestion de cette dernière dans le cadre de la commune, la réussite du transfert du personnel constitue un point non négligeable dans la continuité du « service ».

En effet, la compétence et l'expérience acquises par le personnel associatif, souvent constitué de professionnels du secteur, doivent pouvoir s'exprimer et perdurer dans le cadre de la collectivité territoriale.

Le législateur y réfléchit. Le code du travail au travers de l'article L.122-12, le droit communautaire, le Conseil d'Etat, les règles applicables aux agents des services publics administratifs et depuis peu l'article 20 de loi n°2005-843 du 26 juillet 2005 érigent des principes dont l'articulation reste cependant délicate.

Le principe de poursuite du contrat de travail lors de la reprise sous la forme d'un service public administratif d'une activité antérieurement gérée par une association, semble acquis. Comme le stipule l'article 20 de la loi « *il appartient à la personne publique de proposer à ces salariés un contrat de droit public, à durée déterminée ou indéterminée selon la nature du contrat dont ils sont titulaires* ». Le nouveau contrat doit reprendre les « *clauses substantielles* » du précédent en particulier la rémunération sauf « *dispositions législative ou réglementaire ou conditions générales de rémunération et d'emploi des agents non titulaires de la personne publique contrares* ».

Ce texte de loi engendre donc la **coexistence potentielle** au sein d'un même service public administratif **de contrats à durée déterminée et indéterminée**, qu'il y aura lieu de bien appréhender dans la gestion à venir des ressources humaines notamment au moment du renouvellement des CDD...

Par ailleurs, en cas de refus par les salariés des modifications de leur contrat, « *la personne publique procède à leur licenciement, dans les conditions prévues par le droit du travail et par leur contrat* ».

MAIS QUE DEVIENT L'ASSOCIATION, SON PATRIMOINE... ?

Tout dépend de la nature du contrat qui liait l'association et la collectivité (mandat, marché, délégation, convention d'objectifs...) qui peut ou non prévoir les dispositions de reprise.

Généralement, le transfert de l'activité induit la dissolution de l'association et sa liquidation. Cependant, dans le cadre d'un transfert partiel de l'activité, l'association peut tout à fait assurer la continuité de ses autres missions non incluses dans le périmètre de transfert.

L'acte de dissolution est du ressort de l'assemblée générale (extraordinaire) et des sociétaires qui la composent. Ces derniers peuvent décider de l'opportunité et des motifs de la dissolution comme le permet l'article 9 de la loi du 1^{er} juillet 1901. **Les statuts de l'association précisent, en principe, les modalités de celle-ci** (délai de convocation, quorum, majorité..). Elles **doivent être strictement appliquées** sous peine de frapper de nullité les décisions prises dans l'irrespect de ces dernières.

La liquidation, ultime étape, est l'ensemble des opérations qui va mettre un terme définitif au contrat associatif qui liait les membres. Elle peut être prévue statutairement (sommairement) et à défaut faire l'objet de résolutions prises par l'assemblée générale extraordinaire, organe souverain par excellence. Le(s) liquidateur(s) nommé(s), dispose(nt) de pouvoirs étendus qui vont permettre de mener à bien toutes les opérations nécessaires à la liquidation (paiement des dettes, recouvrement des créances..). **La personnalité morale subsiste pour les besoins de la liquidation. Elle ne disparaît qu'après insertion au journal officiel de la liquidation.**

Assurant par principe la continuité de l'activité, la commune se voit transférer normalement l'intégralité du patrimoine nécessaire à la réalisation de cette dernière (ce dernier parfois, est déjà mis à disposition par la municipalité). Des dispositions particulières peuvent être prises d'un commun accord entre les parties en fonction des actifs transférés. Là encore, **les statuts peuvent prévoir des dispositions particulières pour**

la dévolution du patrimoine. L'association peut être amenée à modifier les termes statutaires lorsqu'ils ne permettent pas, manifestement, la dévolution vers la commune.

En ce qui concerne le boni de liquidation, l'article 15 du décret du 16 août 1901 ne prévoit pas son partage entre les membres, ni de dérogation particulière au profit des collectivités...

Par ailleurs, pour les associations soumises aux impôts commerciaux, des obligations fiscales peuvent se greffer aux modalités de transfert...

ANTICIPER POUR REUSSIR !

Confrontés à la reprise d'une activité, les acteurs représentants de la commune et de la structure associative doivent **avant tout anticiper les échéances et hiérarchiser les démarches à entreprendre en fonction de leur degré d'importance.**

Si la décision première demeure selon nous **la détermination de l'outil de gestion** qui assurera la reprise de l'activité au sein de la collectivité territoriale, **la fixation de la date d'entrée en vigueur souhaitée est également essentielle.**

En effet, une fois celle-ci arrêtée, il nous **semble important d'établir un calendrier à rebours de l'ensemble des tâches à réaliser** afin notamment de :

- Déterminer l'outil de gestion optimal
- Evaluer la compatibilité des contrats de travail avec le droit de la fonction territoriale
- Permettre le temps de la concertation avec les salariés associatifs
- Procéder aux modifications et aménagements potentiels des statuts...
- Prévoir les modalités de dévolution des biens nécessaires à la continuité de l'activité..

Tous ces éléments d'anticipation s'intègrent dans une démarche globale de maîtrise et d'optimisation du transfert de l'activité dans le respect et l'intérêt des parties concernées.

Marc OUZOULIAS
Expert Comptable
COEXCO – Paris/Amiens
mouzoulias@coexco.com

Xavier MAZEAU
Chargé de mission

LE TRANSFERT DE PERSONNELS DE DROIT PRIVE A UNE COLLECTIVITE TERRITORIALE DANS LE CADRE DE LA REPRISE EN REGIE D'UN SERVICE PUBLIC ADMINISTRATIF

Une réponse législative attendue ... qui laisse des questions en suspens

Le principe de libre administration des collectivités territoriales se traduit par le libre choix laissé à ces dernières de choisir le mode de gestion de leurs services publics⁶.

Elles peuvent ainsi décider d'en assumer elles-mêmes la responsabilité ou la confier à un tiers, notamment une personne privée.

Dans cette seconde hypothèse, il est toujours possible à la personne publique de revenir sur son choix de gestion du service pour le reprendre en régie.

Se pose alors la question du sort du personnel affecté au fonctionnement du service.

Des réponses différentes y ont été apportées au fil des évolutions de la législation et de la jurisprudence.

Ces évolutions ont été importantes ces dernières années, sans que la situation soit définitivement éclaircie, ce qui laissait subsister une certaine insécurité juridique.

Le législateur a tenté de dissiper ces incertitudes par l'article 20 de la loi du 27 juillet 2005⁷.

Si l'apport de ce texte est indéniable, il apparaît qu'il ne résout pas l'ensemble des problèmes, son application elle-même pouvant soulever de nouvelles difficultés.

Il importe d'effectuer un bref rappel historique avant que d'analyser le contenu du texte et d'exposer les questions qu'est susceptible de poser son application.
1.

⁶ CE 18 mars 1988, Loupias, Rec. p. 975 ; 28 juin 1989, syndicat du personnel des industries électriques et gazières du centre de Grenoble, RFDA 1989, p. 929 ; 10 janvier 1992, association des usagers de l'eau de Peyreleau, Rec. p. 13.

⁷ Loi n° 2005-843 du 26 juillet 2005 portant diverses mesures de transposition du droit communautaire à la fonction publique, JO n° 173 du 27 juillet 2005, p. 12183.

La reprise en régie directe par une collectivité d'un service antérieurement assuré par une personne privée pose, pour le personnel qui y est affecté, la question du sort du contrat de travail les liant à l'ancien gestionnaire.

Le droit interne affirme, dans une telle hypothèse, le principe de la continuité des contrats.

L'article L. 122-12 2^{ème} alinéa du code du travail dispose à cet égard :

« S'il survient une modification dans la situation juridique de l'employeur, notamment par succession, vente, fusion, transformation du fonds, mise en société, tous les contrats de travail en cours au jour de la modification subsistent entre le nouvel employeur et le personnel de l'entreprise. »

Le contenu de ce texte a inspiré la réglementation européenne, qui en a repris les principales dispositions dans la directive du 14 février 1977⁸, dans sa version résultant de la directive du 12 mars 2001⁹.

Les conditions d'application des principes énoncés par ces textes en cas de reprise en régie directe d'un service public ont été précisées par la jurisprudence, tant nationale qu'europpéenne.

Ainsi, il a été jugé que le transfert des contrats de travail résultant des dispositions de la directive de 1977 et L. 122-12 alinéa 2 du code du travail s'appliquait, même en l'absence de lien de droit entre les gestionnaires successifs de l'activité, dès lors qu'il y a transfert d'une entité économique conservant son identité et dont l'activité est poursuivie ou reprise¹⁰.

Pendant longtemps, il a été considéré par le juge national que la notion de transfert d'une entité économique conservant son identité n'était pas applicable aux services publics administratifs et n'était susceptible de concerner que les services industriels et commerciaux¹¹.

Cette position a été remise en question par la jurisprudence européenne par un arrêt du 26 septembre 2000¹².

La Cour de justice des communautés européennes a en effet jugé que la directive de 1977 s'applique à tout transfert d'une entité économique conservant son identité, quand bien même l'activité concernée revêtirait

la nature d'un service public administratif et serait, à ce titre, soumise en droit interne à une réglementation particulière en matière de statut des personnels.

Cette décision de la Cour de justice a été rapidement suivie par les plus hautes juridictions internes, que ce soit la Cour de cassation¹³ ou le Tribunal des conflits¹⁴.

Le principe est désormais clairement admis que les obligations résultant de l'article L. 122-12 du code du travail et de la directive 77/187 sont applicables à la reprise en régie directe par une collectivité territoriale d'un service public, que ce dernier soit de nature administrative ou industrielle et commerciale.

Restait encore à préciser les conditions d'application de ces obligations au cas des services publics administratifs, qui se heurtaient à une incompatibilité de principe entre les règles du droit du travail et celles résultant de la nature publique des contrats des agents contractuels employés dans le cadre d'un tel service¹⁵.

Les réponses apportées à cet égard par la jurisprudence sont demeurées incomplètes.

Dans son arrêt précité du 19 janvier 2004, le Tribunal des conflits a apporté une indication importante sur les conditions de reprise du personnel en considérant que le transfert n'a « *pas pour effet de transformer la nature juridique des contrats de travail en cause, qui demeurent des contrats de droit privé tant que le nouvel employeur public n'a pas placé les salariés dans un régime de droit public* »

Il résulte de cette décision que l'obligation de reprise du personnel dans le cadre d'un service public administratif, a un effet immédiat de transfert des contrats de droit privé des personnels de l'ancien gestionnaire.

Ces derniers demeurent donc soumis aux conditions de leur ancien contrat, notamment en termes de durée, de rémunération, de convention collective éventuellement applicable etc.

¹³ Cass. soc. 25 juin 2002, AGS, AJDA 2002, p. 695, note Serge Pugeault, l'arrêt relevant que « (...) la seule circonstance que le cessionnaire soit un établissement public à caractère administratif lié à son personnel par des rapports de droit public ne peut suffire à caractériser une modification dans l'identité de l'entité économique transférée » ; dans le même sens, voir Cass. soc. 14 janvier 2003, commune de Théoule-sur-Mer, BJCL n°3/03, p. 193.

¹⁴ T.C. 19 janvier 2004, Devun, DA 2004, n° 75, note G. Eckert, qui reprend une motivation similaire à celle de la juridiction judiciaire : « (...) les dispositions précitées (de l'article L. 122-12) imposent le maintien des contrats de travail en cours y compris dans le cas où l'entité économique transférée constitue un service public administratif dont la gestion, jusqu'ici assurée par une personne privée, est reprise par une personne morale de droit privé normalement liée à son personnel par des rapports de droit public ».

¹⁵ Depuis l'arrêt de principe Berkani (Tribunal des conflits, 25 mars 1996, Rec. p. 536), il est de principe que « les personnels non statutaires travaillant pour le compte d'un service public à caractère administratif sont des agents contractuels de droit public quel que soit leur emploi ».

⁸ Directive n° 77/187/CE.

⁹ Directive n° 2001/23/CE.

¹⁰ Cass. Plén. 16 mars 1990, Bull. civ. V n° 4.

¹¹ Cass. soc. 1^{er} décembre 1993, JCP 1994, II, 22230.

¹² CJCE, 26 septembre 2000, Mayeur / APIM, aff. C-175/99, Rec. p. I-7755.

La collectivité ne peut toutefois les employer que dans le cadre du régime de droit public applicable, avec, en particulier, les limitations qu'il comporte en matière de durée ou de rémunération.

Une précision complémentaire sur les conditions du transfert a été apportée par le Conseil d'Etat par un arrêt du 22 octobre 2004¹⁶.

Cette décision laissait à l'employeur une option entre, soit maintenir le contrat de travail antérieur des salariés en conservant leur statut de droit privé, soit leur proposer un contrat de droit public reprenant les clauses substantielles de leur ancien contrat, dans la mesure où des dispositions législatives ou réglementaires n'y font pas obstacle.

La solution ainsi dégagée avait suscité des critiques de la doctrine, qui lui reprochait de conjuguer l'impossible à l'inapplicable¹⁷.

Une intervention législative apparaissait donc nécessaire pour clarifier la situation¹⁸.

2.

C'est ainsi que la loi n° 2005-843 du 26 juillet 2005 prévoit dans son article 20 que :

« Lorsque l'activité d'une entité économique employant des salariés de droit privé est, par transfert de cette entité, reprise par une personne publique dans le cadre d'un service public administratif, il appartient à cette personne publique de proposer à ces salariés un contrat de droit public, à durée déterminée ou indéterminée selon la nature du contrat dont ils sont titulaires.

Sauf disposition législative ou réglementaire ou conditions générales de rémunération et d'emploi des agents non titulaires de la personne publique contraires, le contrat qu'elle propose reprend les clauses substantielles du contrat dont les salariés sont titulaires, en particulier celles qui concernent la rémunération.

En cas de refus des salariés d'accepter les modifications de leur contrat, la personne publique procède à leur

licenciement, dans les conditions prévues par le droit du travail et par leur contrat. »

Les dispositions précitées appellent plusieurs observations.

En premier lieu, s'agissant du champ d'application du texte, il faut relever qu'il constitue désormais, en droit interne, la réglementation de droit commun applicable à la reprise de personnels dans le cadre d'un service public administratif, à laquelle les dispositions de l'article L. 122-12 alinéa 2 ne sont plus applicables¹⁹.

Ce dernier continue toutefois de régir le sort des salariés des services publics de nature industrielle et commerciale.

En deuxième lieu, pour ce qui concerne les effets de l'article 20, il convient d'en souligner le caractère d'ordre public.

Il s'impose aussi bien au salarié qu'à l'employeur, qui ne peuvent en éluder l'application, même d'un commun accord.

Ainsi, un salarié ne peut refuser son transfert, sauf à commettre une faute grave justifiant son licenciement²⁰.

De même, l'ancien gestionnaire et la collectivité reprenant l'activité en régie ne peuvent s'entendre pour organiser la rupture des contrats de travail avant le transfert.

Il y aurait alors fraude à la loi.

Dans une telle hypothèse, la jurisprudence reconnaît une option au salarié lésé, qui « peut, à son choix, demander au repreneur la poursuite du contrat de travail illégalement rompu ou demander à l'auteur du licenciement illégal la réparation du préjudice en résultant »²¹.

En troisième lieu, la mise en œuvre du transfert est organisée en deux temps par l'article 20.

Dans un premier temps, il appartient à la collectivité de proposer aux salariés un contrat de droit public²².

Ce contrat reprend obligatoirement la durée, déterminée ou indéterminée, du contrat initial et ses

¹⁶ CE 22 octobre 2004, Lamblin, AJDA 2004, p. 2153 ; BJCL n° 1/05, p. 37, concl. Emmanuel Glaser.

¹⁷ Didier Jean-Pierre, L'article L. 122-12 du code du travail et le droit de la fonction publique : quand l'incompréhensible se conjugue à l'inapplicable, JCP Adm., n° 49, 29 novembre 2004, p. 1788.

¹⁸ On peut relever l'existence d'interventions antérieures du législateur en la matière, dont le champ d'application était restreint aux personnels des associations, à savoir l'article 63 de la loi n° 99-586 relative au renforcement et à la simplification de la coopération intercommunale, abrogé par l'article 21 de la loi du 26 juillet 2005, et l'article 9 de la loi n° 2001-2 du 3 janvier 2001 relative à la résorption de l'emploi précaire et à la modernisation du recrutement dans la fonction publique ainsi qu'au temps de travail dans la fonction publique territoriale.

¹⁹ En application du principe selon lequel la loi spéciale déroge à la loi générale.

²⁰ Cass. soc. 28 mai 1997, n° 94-43915.

²¹ Cass. soc. 20 mars 2002, n° 00-41651, publié au Bulletin ; Cass. soc. 11 mars 2003, n° 01-41842, publié au Bulletin.

²² En cela, le texte rompt avec la solution de la jurisprudence Lamblin qui était le maintien du contrat de droit privé.

clauses substantielles, sous réserve de compatibilité avec la réglementation et les conditions générales de rémunération et d'emploi applicables aux agents non titulaires de la collectivité cessionnaire.

Dans un second temps, en cas de refus du salarié d'accepter le contrat de droit public, la collectivité procède à son licenciement dans les conditions prévues par le droit du travail et leur contrat de droit privé antérieur.

3.

Les modalités d'application des dispositions ci-dessus brièvement exposées de l'article 20 sont susceptibles de soulever certaines difficultés.

Ainsi, on peut noter qu'il définit les activités concernées de manière plus large que la directive de 1977 ou la jurisprudence interne relative à l'article L. 122-12 alinéa 2.

En effet, l'article 20 vise le transfert d'une entité économique, sans reprendre le critère d'autonomie de cette activité.

On pourrait en déduire que champ d'application de cet article est plus large que celui de la directive ou de l'article L. 122-12.

Il est également possible de s'interroger sur l'existence d'une véritable obligation de la collectivité de proposer un contrat de droit public ou la possibilité de cette dernière de directement procéder au licenciement des salariés selon les règles du droit privé.

La lettre de l'article²³ incite à privilégier la première de ces hypothèses.

Les conséquences de la soumission de la reprise des clauses substantielles du contrat à leur compatibilité avec la réglementation relative aux agents contractuels soulèvent aussi d'importantes interrogations.

Il en est ainsi, notamment de l'application de la convention collective à laquelle étaient éventuellement soumis les contrats de droit privé.

L'article 3.3 de la directive 77/187 prévoit expressément le maintien en vigueur des conventions collectives en cas de transfert²⁴.

Il permet toutefois aux Etats membres de limiter la période du maintien des conditions de travail, sous réserve que celle-ci ne soit pas inférieure à un an.

Le législateur français a, dans ce cadre, prévu l'engagement d'une nouvelle négociation sur la convention collective, à l'issue d'une période d'un an²⁵.

Il existe donc une obligation de maintien de la convention collective pendant au moins un an.

Cette obligation résulte de la directive et on ne saurait, en conséquence, opposer à son application des dispositions légales ou réglementaires de source interne²⁶.

Les conventions collectives devraient donc, en principe, être transférées et demeurer applicables pendant au moins un an, quand bien même contiendraient-elles des dispositions contraires aux règles applicables aux agents contractuels des collectivités.

La durée du contrat repris appelle également certaines précisions.

L'article 20 pose clairement que la durée du contrat de droit public est celle du contrat de droit privé initial.

Cette règle²⁷ n'est pas limitée par la compatibilité avec les règles applicables aux agents contractuels de droit public²⁸.

L'article 20 a donc pour effet de pérenniser les contrats de droit public à durée indéterminée dans la fonction publique, ce qui devrait aboutir à remettre en cause la jurisprudence antérieure interdisant aux collectivités d'organiser un déroulement de carrière de ses agents contractuels²⁹.

En effet, l'interdiction de prévoir un déroulement de carrière de ces agents est fondée sur la durée déterminée de leurs contrats. Dès lors que, désormais, cette durée est indéterminée, cette justification ne semble plus pouvoir leur être opposée.

Si le contrat repris est à durée déterminée, il peut être, à son échéance, être reconduit à durée

²³ Qui dispose qu'il « appartient » à la collectivité de proposer un contrat de droit public.

²⁴ « Après le transfert, le cessionnaire maintient les conditions de travail convenues par une convention collective dans la même mesure que celle-ci les a prévues pour le cédant ... »

²⁵ Article L. 132-8 du code du travail.

²⁶ En application du principe de primauté des normes européennes sur les normes internes.

²⁷ Inscrite au premier alinéa de l'article.

²⁸ Cette limitation, introduite à l'alinéa 2 du texte, ne s'applique qu'aux conditions générales de rémunération et d'emploi.

²⁹ Ce 30 juin 1993, commune de Ste-Marie, req. n° 129985 ; CE 15 janvier 1997, Préfet du Nord c/ commune de Wattrelos, req. n° 152937.

indéterminée dans les conditions prévues à l'article 13 de la loi du 26 juillet 2005.

Les conditions, enfin, auxquelles peut être prononcé le licenciement du salarié qui refuse le contrat de droit public qui lui est proposé, méritent d'être précisées.

Le texte dispose clairement que, dans ce cas, le licenciement s'effectue dans les conditions prévues par le code du travail et le contrat de droit privé³⁰, les contentieux éventuels relevant de la juridiction prud'homale.

Si le licenciement résulte du refus du salarié d'accepter des modifications substantielles de son ancien contrat, il s'analyse comme une rupture à l'initiative de l'employeur.

Il s'agira d'un licenciement individuel.

S'agissant de son motif, le droit du travail n'en reconnaît que deux : le motif individuel tenant à la personne du salarié, le motif économique, fondé sur des considérations d'ordre économique.

Dans notre hypothèse, seul ce dernier motif semble pouvoir être retenu.

Or pour qu'un motif économique soit considéré comme sérieux, il doit être lié à des difficultés économiques objectives, une mutation technologique ou une réorganisation de l'entreprise.

Il pourra s'avérer difficile de justifier de ces conditions dans le cas particulier de la reprise en régie d'un service public administratif par une collectivité.

En effet, même si la reprise de salariés peut poser des problèmes d'organisation, il sera difficile d'établir que ces dernières sont de nature à mettre en péril la compétitivité de l'entreprise.

De même, il pourra être délicat pour la collectivité d'établir l'existence de difficultés économiques suffisamment réelles et sérieuses à la date du licenciement pour justifier de ce dernier, la nature d'un service public administratif étant difficilement conciliable avec des appréciations de rentabilité ou de compétitivité.

L'enjeu est important car si le licenciement est dépourvu de cause réelle et sérieuse, il donnera lieu au paiement au salarié des indemnités légales ou conventionnelles applicables.

Une application stricte des conditions de légitimité du motif économique par la juridiction prud'homale pourrait aboutir à de fréquentes censures des licenciements

effectués dans le cadre de la reprise d'un service public administratif en régie.

Il n'est toutefois pas inenvisageable que la jurisprudence puisse considérer que le licenciement de l'article 20 de la loi du 26 juillet 2005 a une nature autonome et obéit à des motifs propres, distincts de ceux applicables aux licenciements économiques de droit commun.

Il apparaît ainsi que l'article 20 de la loi du 26 juillet 2005, même s'il a permis de fixer les conséquences des dernières évolutions jurisprudentielles en matière de reprise de salariés de droit privé dans le cadre d'un service public administratif, laisse substituer certaines incertitudes quant à ses conditions d'application.

Dans l'attente de précisions jurisprudentielles, il conviendra pour les collectivités de faire preuve de prudence.

Stéphane PENAUD

Avocat à la Cour

SCP Krust-Penaud

Krustpenaud.avocats@free.fr

LA COMPTABILITE DE GESTION APPLIQUEE A L'ENVIRONNEMENT

L'IFAC (International Federation of Accountants) a publié en août 2005 un guide relatif à la comptabilité de gestion appliquée à l'environnement. Dans celui-ci l'IFAC résume les meilleures pratiques observées de par le monde et fait quelques suggestions, mais il ne s'agit ni d'une norme ni même d'une recommandation. Son but est néanmoins de proposer une démarche d'analyse, un cadre conceptuel et des définitions, en bref d'essayer de mettre fin aux erreurs et aux errements en matière de comptabilité de gestion appliquée à l'environnement.

Qu'est-ce que la comptabilité de gestion appliquée à l'environnement ?

Il n'existe pas de définition universellement acceptée et l'IFAC n'en propose pas dans son guide. Il est généralement considéré qu'elle a trait à la mesure des performances environnementales des entités et qu'elle comprend les calculs des coûts et la mise en œuvre d'une planification nécessaires à une bonne maîtrise des conséquences des activités de l'entreprise sur l'environnement. Une bonne comptabilité de gestion appliquée à l'environnement doit en particulier permettre de collecter des données fiables sur les consommations exprimées en termes physiques (matières premières, électricité, eau...), les déchets générés par l'activité, et des informations

³⁰ Ce qui implique également l'application de la convention collective.

exprimées en monnaie sur les coûts de protection de l'environnement, les coûts de remise en état de l'environnement et les gains obtenus.

Avantages

Les avantages tirés d'une bonne comptabilité de gestion appliquée à l'environnement sont de trois sortes :

- prendre systématiquement en compte les obligations créées par les lois et les règlements ;
- réduire les coûts grâce à une meilleure efficacité en particulier lors des consommations de matières et d'énergies ;
- créer les conditions d'un bon positionnement stratégique, par exemple par rapport aux produits verts ou aux fonds d'investissement éthiques.

Difficultés d'application

Les difficultés les plus souvent rencontrées sont les suivantes :

- la direction générale de l'entité préfère ne pas modifier ses processus de production (et par conséquent de consommation d'énergies) plutôt que d'investir dans des systèmes qui réduisent les consommations et qui, à terme, permettent un gain global ;
- l'information chiffrée diffusée par les comptables aux services techniques est si pauvre que ceux-ci ignorent si les économies qu'ils ont générées ont un impact significatif sur les coûts ou les comptes annuels ; inversement l'information comptable de gestion, concernant par exemple un gain de productivité dans un atelier, est noyée au sein d'un monceau de chiffres et ne peut pas être discernée par les responsables de cet atelier ; en bref, dans le cas d'une réduction des coûts due à une meilleure pratique moins consommatrice en énergie, celui qui a mis en oeuvre cette meilleure pratique en ignore les résultats chiffrés ;
- le langage (y compris les tableaux, chiffres...) utilisé par les comptables dans les différents documents est mal compris des services techniques ;
- même les plus sophistiqués des progiciels de gestion intégrée (entreprise resource planning) ne sont pas toujours programmés pour isoler puis traiter les informations liées à l'environnement ;
- lors des décisions d'investissement il est rare que les décideurs disposent d'informations environnementales suffisamment claires et exhaustives qui pourraient les guider dans leur choix final.

Quelques exemples réels

Un chapitre du guide donne des exemples réels des performances obtenues après la mise en oeuvre d'une comptabilité de gestion appliquée à l'environnement. Chez le papetier Graphic Laarkichen AG, par exemple, la production augmente de 23% en quantité entre 2002 et 2003 tandis que les frais liés à l'utilisation de l'eau restent stables. Chez le brasseur Murauer Bier, les réductions de consommation en 5 ans ont été de 19% pour l'eau et de 30% pour l'essence, et les rejets d'eau

polluée ont été réduits de 32% ; le gain total en 2000 a été estimé à 186000 \$.

Autre initiatives

Ce guide de l'IFAC n'est bien entendu pas la première initiative en la matière. Un chapitre du guide présente d'autres essais, en particulier ceux des Nations Unies (Integrated Environmental and Economic Accounting, 1993) et de la Commission européenne (Recommandation de la Commission du 30 mai 2001 concernant la prise en considération des aspects environnementaux dans les comptes et rapports annuels des sociétés : inscription comptable, évaluation et publication d'informations ; voir la RFC n° 341, février 2002).

Pour en savoir plus

- Environmental Management Accounting (EMA), an International Guidance Document de l'IFAC, New York, août 2005, 87 pages
- Environmental Management Accounting : www.emawebsite.org
- EMA Network (EMAN) Asia Pacific : www.eman-ap.net/

Alain MIKOL

Professeur à l'ESCP-EAP

Extrait de la Revue Française de Comptabilité n°382 – Novembre 2005

LA SIMPLIFICATION DE LA M 14 ENTRE DANS LES TEXTES

Décembre 2004 – août 2005 : du projet ... à l'ordonnance

Dans la RFC n° 378 de juin 2005, nous évoquons le projet de réforme de la M14 dont les 26 propositions avaient pour double objectif de rendre la matière plus accessible aux élus et aux citoyens (amélioration de la lisibilité des documents), et de favoriser la transparence et la qualité de l'information budgétaire et comptable (par leur simplification) des collectivités locales. Le JO a publié une ordonnance n° 2005-1027 du 26 août 2005 qui reprend les mesures proposées ce printemps pour la simplification et l'amélioration des règles budgétaires et comptables communales. Elles s'appliqueront dès l'exercice 2006. Dans les semaines à venir, seront publiés un décret en Conseil d'Etat et un décret simple et, pour finir, un arrêté portant la nouvelle instruction M14.

L'ordonnance du 26 août 2005

Dans son projet de réforme de la M14, le groupe de travail formulait 26 propositions. Parmi des dernières, celles relevant du domaine législatif ont été entérinées par l'ordonnance du 26 août 2005 qui comporte 28 articles. Si certains n'ont qu'une portée rédactionnelle (tel l'art. 9 modifiant l'art. L 2312-3 du CGCT³¹), d'autres modifient en profondeur les procédures comptable et/ou budgétaire instituées par la M14. L'objet de la présente rubrique est d'en exposer les principaux, étant précisé que leur entrée en vigueur s'effectue à compter de l'exercice 2006.

1/ **L'art. 5 de l'ordonnance**, en modifiant l'article L. 2311-3 du CGCT, permet dorénavant aux communes de s'engager de façon pluriannuelle pour certaines dépenses de fonctionnement. Il leur autorise en effet le recours aux « autorisations d'engagement », le montant des dépenses susceptibles d'être effectivement payées chaque année faisant l'objet d'un crédit de paiement. Toutefois, sont expressément exclues du dispositif les charges de personnel et les subventions allouées à des organismes privés (associations). Si ces deux exclusions modèrent le risque attaché à cette procédure, il est déroutant de voir que « *l'équilibre budgétaire de la section de fonctionnement s'apprécie en tenant compte des seuls crédits de paiement* ».

2/ A l'heure actuelle, seul est permis le transfert de l'excédent de la section de fonctionnement à celle d'investissement, l'inverse étant proscrit. L'objectif de cette interdiction est d'empêcher le financement des dépenses de la section de fonctionnement par l'emprunt (qui est une recette de la section d'investissement). Il apparaît toutefois que cette procédure est pénalisante pour les communes dont les besoins d'investissement sont faibles voire nuls. En effet, les excédents de la section d'investissement se reportent d'année en année sans jamais être utilisés. Aussi, l'art. 7 de l'ordonnance en permet-il le transfert à la section de fonctionnement dans les cas qui seront définis par décret.

3/ **Les art. 10 & 11 de l'ordonnance** simplifient les annexes budgétaires. Ainsi, ne sont plus jointes au budget (mais au seul compte administratif) la liste des concours attribués par la commune aux associations (sous forme de prestations en nature et de subventions) et la présentation consolidée des résultats afférents au dernier exercice connu du budget principal

et des budgets annexes de la commune. De même, seules sont requises d'une part, une liste des organismes pour lesquels la commune détient une part du capital, garantit un emprunt, verse une subvention supérieure à 75.000 € ou représente plus de 50 % du produit figurant au compte de résultat de l'organisme ; d'autre part, une liste des délégataires de service public.

4/ **L'art. 12 de l'ordonnance** modifie la liste des dépenses obligatoires sur deux points essentiels. La possibilité d'inscrire les subventions d'équipement versées comme des immobilisations incorporelles en section d'investissement induit l'obligation d'amortir ladite immobilisation. D'où **l'apparition de dotations aux amortissements des subventions d'équipement au titre des dépenses obligatoires** pour l'ensemble des communes.

Dans le même temps, le régime des provisions réglementées est supprimé au profit du régime des provisions de droit commun. Il s'ensuit l'apparition dans les dépenses obligatoires des dotations aux provisions (de droit commun) dont les modalités de constitution, d'ajustement et d'emploi seront déterminées par décret en Conseil d'Etat.

Concernant les autres modifications non présentées dans la présente rubrique (modification de la liste des recettes non fiscales, contenu du débat d'orientation budgétaire ...), le lecteur se reportera utilement au texte de l'ordonnance pour ces mesures.

Conclusion

L'objectif initial du groupe de travail ad hoc constitué en 2003 était de rénover et de simplifier le cadre budgétaire et comptable des communes et de leurs établissements afin de rendre la matière plus accessible aux élus et aux citoyens, et de favoriser la transparence et la qualité de l'information budgétaire et comptable des collectivités locales. Si l'ordonnance du 28 août 2005 apporte quelques modifications substantielles dans la procédure budgétaire et comptable, l'on peut se poser la question de leur adéquation aux deux objectifs précités. Ainsi espère-t-on voir des annexes budgétaires structurées et non simplement dictées par une stricte compilation des documents obligatoires. Rien n'est moins sûr ! Quant à l'inscription des subventions d'investissement versées en immobilisations incorporelles, cela ne paraît pas vraiment répondre à une logique de transparence.

³¹ L'art. 9 modifie l'article L. 2312-3 du Code général des collectivités territoriales (CGCT) en renvoyant à un arrêté interministériel le soin de fixer la nomenclature du budget communal et la présentation des documents budgétaires. Auparavant, L. 2312-3 renvoyait à un décret en conseil d'Etat qui renvoyait à son tour à l'arrêté.

Pour approfondir

- texte de l'ordonnance : www.legifrance.gouv.fr ; puis recherche experte ; puis nature et date du texte recherché.
- l'instruction M14 : www.dgcl.interieur.gouv.fr rubrique « droit des collectivités » puis sous-rubrique « instructions budgétaires et comptables »

Eric MANRY
Expert-comptable
Cabinet Manry - Paris
eric.manry@laposte.net

Article extrait de RFC n° 381, octobre 2005

performance (en tout, 630 objectifs et 1300 indicateurs de performance).

Le fonctionnement de cette architecture est à la fois souple, relativement à l'ancien système, et respectueux du principe fondamental selon lequel les parlementaires n'ont pas le droit d'alourdir la charge budgétaire proposée dans le projet de loi de finance par le gouvernement. S'ils peuvent modifier la répartition des crédits entre les programmes d'une même mission, créer, modifier ou supprimer un programme, ils n'ont en aucun cas le droit de créer une mission, d'augmenter les crédits d'une mission, ou de redéployer des crédits entre missions.

2006 : 1ER BUDGET DE L'ETAT VOTE SELON LA LOLF

Référence

Loi organique relative aux lois de finances (LOLF) n° 2001-692 du 1er août 2001.

Une première

2006 est la première année pour laquelle le budget de l'Etat sera voté selon le nouveau cadre budgétaire et financier posé la LOLF. Après 4 ans de travaux, dont un d'expérimentation dans 9 ministères, les règles sont désormais stabilisées ; un retour d'expérience formalisé dans une mission d'audit a pu être réalisé sur des points marquants, et des pistes d'améliorations de la mise en place de la réforme sont désormais discutées.

Un cadre budgétaire stabilisé

Le budget de l'Etat se décomposera finalement en 49 missions, dont 8 interministérielles. 34 missions composent le budget général. Parmi les 15 missions hors budget général, 3 correspondent à des budgets annexes dont la vocation est d'accueillir des recettes et dépenses commerciales. Il s'agit du contrôle et de l'exploitation aériens, des journaux officiels et des médailles et monnaies. 6 missions correspondent à des comptes d'affectation spéciales, dont les recettes sont en relation directe avec les dépenses (pensions par exemple) et 6 à des comptes de concours financiers (avances et prêts à différents organismes publics ou privés) (1). Les missions représentent les grandes politiques de l'Etat, concernent un ou plusieurs ministères, et constituent l'unité de vote au Parlement. Elles sont découpées en programmes, 132 pour les 34 missions du budget général et 26 pour les 15 autres missions, qui constituent des regroupements de moyens eux-mêmes éclatés en actions. Chaque programme est placé sous la responsabilité d'un gestionnaire, qui doit rendre compte de sa gestion, en particulier au moyen d'indicateurs d'objectifs de

Il subsiste une distinction entre "autorisations d'engagement" et "crédits de paiement". Les premières représentent la limite supérieure des dépenses pouvant être engagées. Pour une opération d'investissement, elles couvrent des "ensembles cohérents et de nature à être mis en service ou exécutés sans adjonction". Les crédits de paiement sont la limite supérieure des dépenses pouvant être ordonnancées ou payées pendant l'année, pour la couverture des engagements contractés dans le cadre des autorisations d'engagement.

A la différence des anciennes "autorisations de programmes", les autorisations d'engagement nécessitent d'avoir des limitations de durée ; ces durées peuvent être différentes d'un programme à l'autre, et selon les opérations, à l'intérieur d'un même programme. Elles concernent aussi bien la section d'investissement que de fonctionnement. Ce ne sont donc plus des supports de programmation mais des supports d'engagement juridique (contrats à exécution pluriannuelle, comme la construction d'un bâtiment par exemple).

De nécessaires évolutions des pratiques et de la culture

La mission parlementaire d'évaluation pour les premières applications des principes de la LOLF en 2005 a relevé nombre de difficultés liées à l'ampleur de la réforme (2). Parmi les principales, on peut citer :

- l'absence d'évolution réelle des pratiques de chiffrage des dépenses, et en particulier le manque de réalisme des demandes de crédits effectuées par les différents ministères ;
- l'insuffisante précision dans la fixation des normes d'évolution des dépenses, des objectifs et des performances ;
- le retard dans la mise en œuvre de la réforme du contrôle financier des dépenses, rendue nécessaire en particulier du fait de la plus grande autonomie dans l'affectation des crédits dont disposent désormais les gestionnaires des programmes (réduction du nombre d'actes soumis à visa, réorientation du contrôle vers la sincérité et la soutenabilité budgétaire) ;

•le manque d'adaptation de l'organisation actuelle des administrations à la nouvelle logique et notamment à la bonne identification des responsabilités.

Les recommandations de la mission sont tant d'ordre technique qu'organisationnel (systèmes d'information, gestion des ressources humaines). La mission insiste en particulier sur le fait que le contrôle de l'exécution budgétaire doit être au c?ur du travail des parlementaires, qui devraient consacrer beaucoup plus de temps à l'examen du projet de loi de règlement du budget n-1.

Conclusion

L'audit, le contrôle des dépenses et des performances sont bien au c?ur des préoccupations de la LOLF, tant au niveau du budget que des comptes de l'Etat. Ces derniers seront présentés selon des normes proches de celles du privé mais adaptées, et devront faire l'objet d'une certification quant à leur sincérité, régularité et fidélité par la Cour des comptes. Cette certification fera partie de la loi de règlement du budget 2006 soumise aux parlementaires en juin 2007.

Pour en savoir plus

www.finances.gouv.fr/

Laurence RAVARY

Directeur de projets Politique de la ville
à la Caisse des dépôts et consignations

1. Il existe également deux comptes spéciaux non dotés de crédits pour lesquels seul le découvert voté revêt pour chacun un caractère limitatif : les comptes de commerce (gestion de la dette par exemple) et les comptes d'opération monétaire.

2. Voir sur le site www.finances.gouv.fr/, rubrique : regards sur la réforme budgétaire, le "Rapport au gouvernement sur la mise en œuvre de la LOLF" par A. Lambert et D. Migaud

Extrait de la Revue Française de Comptabilité n°382 –
Novembre 2005



DE L'INTERET DES BAILLEURS SOCIAUX A CONTRACTER DES PRETS AIDES

Introduction

Avec des taux d'intérêt bas, la question se pose de savoir quel est l'intérêt des bailleurs sociaux ou des opérateurs de logement social à contracter des prêts aidés auprès de la Caisse des dépôts et consignations et, si une obligation existe, d'en fixer la portée.

Le service du logement social

Le service d'intérêt général du logement social bénéficie de différentes aides. Le principe est affirmé par l'article L. 411-2 du code de la construction et de l'habitation :

« *Les organismes d'habitations à loyer modéré mentionnés aux alinéas précédents bénéficient d'exonérations fiscales et d'aides spécifiques de l'Etat au titre du service d'intérêt général défini comme :*

- *la construction, l'acquisition, l'amélioration, l'attribution et la gestion de logements locatifs à loyers plafonnés, lorsqu'elles sont destinées à des personnes dont les revenus sont inférieurs à des plafonds fixés par l'autorité administrative ;*
- *la réalisation d'opérations d'accession à la propriété assorties de garanties pour l'accédant selon des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat ou lorsqu'elles sont destinées à des personnes dont les revenus sont inférieurs à des plafonds fixés par l'autorité administrative ;*
- *les aliénations des éléments de patrimoine immobilier réalisées en application des articles L. 443-7 à L. 443-14 ainsi que la gestion des copropriétés issues de ces aliénations ;*
- *les services accessoires aux opérations susmentionnées. »*

Différents textes permettent d'étendre aux sociétés d'économie mixte ainsi qu'aux unions d'économie sociale ou aux autres bailleurs sociaux, les principes rappelés ci-dessus qui visent les organismes d'habitations à loyer modéré.

La perception des aides ou le bénéfice d'exonérations fiscales peuvent nécessiter que les bailleurs sociaux souscrivent un prêt aidé auprès de la Caisse des dépôts et consignations.

La TVA au taux réduit

Il résulte des dispositions de l'article 278 sexies I du code général des impôts que la TVA au taux réduit sur les investissements portant sur du logement social

ne peut trouver application que pour autant qu'il est recouru à un prêt aidé (PLUS, PLS, PLAI...) ou à un financement de l'ANAH. Et cette solution vaut :

- pour les acquisitions de terrains à bâtir qui bénéficient du taux réduit :
 - lorsque l'acquéreur est un organisme d'HLM ;
 - lorsqu'il s'agit d'un autre acquéreur, s'il est recouru à un prêt aidé (PLUS, PLS...) ;
- pour la livraison à soi-même dans la production ou la rénovation de logements sociaux, le taux réduit de TVA s'appliquant aux logements sociaux, quel que soit l'opérateur, dès lors :
 - qu'ils sont affectés à un usage locatif social au moyen de la conclusion d'une convention avec l'État, ouvrant droit à l'APL ;
 - qu'ils ont fait l'objet d'une décision favorable du préfet ;
 - qu'ils sont financés par des prêts aidés ou par l'ANAH
- pour la vente à un bailleur social d'un immeuble affecté au logement social :
 - il doit s'agir de logements sociaux, au sens habituel du terme : convention APL et financements aidés (PLUS, PLS...) ;
 - mention doit en être portée dans l'acte notarié pour que le vendeur puisse justifier du taux réduit de TVA.

Pour ce qui concerne la quotité de prêt à mobiliser, les différents textes consultés (y compris les instructions fiscales) :

- n'en exigent pas ;
- mais précisent qu'il n'est pas exigé que ces prêts financent la totalité du coût de l'opération,

de sorte que l'on peut raisonnablement supposer que le recours aux prêts aidés doit être le principal financement, ce qui est d'ailleurs la pratique courante du logement social.

Il convient également de se reporter aux développements qui suivent et sont relatifs aux exonérations de taxe foncière pour ce qui concerne la notion de financement « à titre prépondérant » par des prêts aidés ; l'on peut, sans risque majeur, appliquer la règle qui a existé pour la taxe foncière au taux réduit de la TVA.

La taxe foncière

Plusieurs articles du code général des impôts prévoient les cas d'exonération de taxe foncière pour les logements locatifs sociaux et tous font référence au recours à des financements aidés.

L'article 1384 vise les logements des organismes HLM, financés selon les formes en vigueur avant le 1^{er} janvier 1979.

L'article 1384 A, exonère de taxe foncière les logements construits et affectés à un usage locatif social lorsqu'ils sont financés, pour plus de 50% par des prêts aidés par l'État. Et cette quotité de financement nécessite les précisions suivantes (à raison des évolutions des dernières années) :

- alinéa 1 : ce taux de 50% a été introduit en 1986 en remplacement de la notion de financement « à titre prépondérant », ce qui a ainsi validé la position administrative consistant à considérer la prépondérance au-delà de la moitié ;
- alinéa 2 : pour l'appréciation de ce taux de 50%, les financements à prendre en compte, lorsqu'il s'agit de logements qui ont bénéficié de la TVA au taux réduit par le mécanisme de la livraison à soi-même, sont :
 - les prêts aidés (PLUS, PLAI...) ;
 - les prêts au titre de la « PEEC » ;
 - les subventions versées par l'État, les collectivités territoriales et les « EPCI » ainsi que par l'ANAH et l'ANRU.

A noter qu'en cas de démembrement de propriété (usufruit) la quotité de financement est réduite à 30%.

L'article 1384 C envisage les cas suivants d'exonération de taxe foncière pour les opérations de logements locatifs sociaux :

- alinéa 1 : d'acquisition avec ou sans amélioration qui sont financées à l'aide de prêts aidés ou de subventions de l'ANRU ; les conditions requises sont habituelles au logement social, à savoir la convention avec l'État, la décision favorable du préfet et le financement aidé, sans qu'une quotité soit prévue ;
- alinéa 2 : portant sur des améliorations financées à l'aide de subventions de l'ANAH, lorsqu'ils sont conventionnés, sont destinés aux personnes défavorisées et sont exploités par des organismes sans but lucratif dont c'est l'objet ; ici encore, aucune quotité de financement n'est requise.

Une précision et qui est de taille est à apporter au sujet de la quotité de financement : elle est appréciée sur la base du coût de revient de l'opération, lors de sa livraison et les réaménagements ou les remboursements anticipés ultérieurs de prêts ne remettent pas en cause l'exonération de taxe foncière.

Conclusion

La notion même de logement social suppose des aides financières de la part de la collectivité qui prennent notamment la forme d'exonérations fiscales : tel est notamment le cas pour la TVA au taux réduit sur les investissements et pour la taxe foncière sur les propriétés bâties.

Pour bénéficier de ces exonérations fiscales, les bailleurs sociaux doivent financer leurs opérations de logements sociaux au moyen de prêts aidés qui sont distribués, principalement, par la Caisse des dépôts et consignations.

Philippe GIAMI

Expert-comptable

Commissaire aux comptes

Cabinet COMPTES - Paris

www.cabinet-comptes.com

L'ÉVALUATION DES CHARGES

A TRANSFÉRER :

UN EXERCICE PAS TOUJOURS ÉVIDENT

Les transferts de charges qu'occasionne la mise en place des intercommunalités s'avèrent un exercice qui reste toujours délicat même si le cadre fixé par la loi indique la démarche à suivre.

Lorsqu'une commune, intègre un groupement intercommunal à taxe professionnelle unique (TPU), elle renonce à la totalité de sa taxe professionnelle, qui est alors affectée à l'établissement public de coopération intercommunale (EPCI).

Cette ressource constituant, dans la plupart des cas, la principale recette fiscale communale, la loi du 12 Juillet 1999 a prévu en conséquence un retour partiel de la TP vers la commune.

Il s'agit de l'Attribution de Compensation (AC) qui, comme son nom l'indique, va compenser pour la commune, la différence entre la taxe professionnelle et le montant des charges qu'elle aura transférée (diminué des produits liés transférés). Autrement dit l'AC est égale à la totalité du produit de taxe professionnelle perçue par la ville l'année précédant la mise en place de la TPU, diminuée du coût des charges transférées. L'AC est actualisée à chaque nouveau transfert.

Le principal enjeu se situe alors sur la qualité et la sincérité de l'évaluation des charges et aussi des produits transférés. En effet, le montant de l'AC étant figée à un niveau de transfert donné, toute évaluation

incomplète a pour effet de pénaliser durablement l'une des deux parties :

- ✧ Une sous-évaluation de la charge transférée favorise la commune d'origine au détriment de la communauté (et donc des autres communes), le groupement devant assurer une charge supérieure à la réfaction de l'AC.
- ✧ Une surévaluation de la charge transférée favorise le budget communautaire mais pénalise financièrement la commune, celle-ci supportant une réfaction de l'AC supérieure aux charges réellement transférées.

La méthodologie retenue pour l'évaluation des charges doit être rigoureusement respectée en particulier l'évaluation des charges à transférer doit être validée par les conseils municipaux sur proposition d'une commission locale d'évaluation des transferts de charges (CLETC).

L'expérience acquise par les uns et les autres tend à dire que la CLETC devra être composée d'élus familiers des questions financières. La présence d'experts extérieurs est vivement conseillée de même que celle du comptable public.

Il est ici intéressant de rappeler ici quelques unes des règles relatives à l'évaluation des charges transférées !

→ Comment évaluer les dépenses de fonctionnement liées aux équipements transférés

Les évaluations sont effectuées pour ces dépenses, sur la base du coût réel inscrit dans les budgets communaux de l'exercice en cours, ou d'après la moyenne de son coût réel dans les trois comptes administratifs précédant le transfert. Ce coût est réduit le cas échéant des recettes de fonctionnement et des taxes afférentes à ces charges. Une durée plus longue, 10 ans par exemple, peut être retenue.

En ce qui concerne les investissements, les biens renouvelables, matériel et mobilier sont traités comme les dépenses de fonctionnement.

Mais pour les investissements non récurrents l'approche est différente.

→ Qu'en est il de la problématique des investissements exceptionnels.

Le calcul du coût moyen global annualisé, introduit par la loi du 13 Août 2004, est la méthode à privilégier. Car elle permet de prendre en compte à la fois les charges d'annuité et le coût du renouvellement de l'équipement concerné. Ex : Valeur nette du bien / Durée de Vie = montant à déduire de l'attribution de compensation de la commune.

Toutefois cette méthode peut aller à l'encontre du principe de solidarité communautaire dans la mesure où un équipement unique transféré s'imputerait sur l'AC d'une seule commune alors même qu'il bénéficiera à toute la communauté. Il convient aussi de noter que le coût moyen annualisé suppose la pratique de l'amortissement alors que la M14 la rend facultative sur les biens non renouvelables.

L'investissement exceptionnel (les gros travaux de réhabilitation notamment) ne peut ainsi rentrer aisément dans la logique de neutralisation financière. Une prise en charge partagée des travaux de remise à niveau devrait s'envisager, la participation des communes étant alors sollicitée au moment où les travaux seront entrepris.

Comment calculer cette participation ?

Au préalable, un état des lieux doit être fait et constitué la base de calcul.

La participation doit être calculée à partir de l'état des lieux et sur la base d'une règle **unique** et **simple** : coût des travaux déduction faite des subventions et du Fonds de Compensation de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (FCTVA). Les communes seront mises à contribution par une réduction de l'A.C. sur la durée d'amortissement des emprunts levés pour réaliser ces travaux. Il reste à définir le niveau de participation de chacun.

Faut-il impérativement l'AC ?

A priori il n'est pas opportun que l'AC soit diminuée avant la réalisation des travaux surtout si ces derniers sont programmés par l'EPCI de manière décalée dans le temps. En fait, il n'est pas aisé d'utiliser l'AC pour contribuer au financement des travaux exceptionnels, bien que cette solution garantisse à l'EPCI de recouvrer les fonds sans difficultés.

Logiquement, l'EPCI après évaluation du coût des travaux de remise à niveau de l'équipement, lèvera un emprunt à hauteur du coût net des travaux (subventions et FCTVA déduits) sur une durée de vie moyenne de 15 ans par exemple. Dès lors, l'AC pourra être diminuée pour les communes durant cette période. Il est nécessaire ensuite de déterminer la part qui sera imputée aux villes et à l'EPCI. Elle peut être de moitié pour chaque partenaire, ou favorable soit aux communes soit à l'EPCI.

Cette approche a comme avantage un renforcement du CIF (coefficient d'intégration fiscale) dans la mesure où elle se traduit par un transfert de charge.

Le fonds de concours est aussi comme moyen de financement des travaux exceptionnels

Il constitue un mode de financement pratique car mobilisé au moment opportun. Une telle solution suppose la mise en place d'une convention engageant les communes. Son montant ne peut dépasser la part du financement supporté par l'EPCI.

Rappelons cependant que le fonds de concours ne rentre pas dans le calcul du CIF.

→ Qu'en est-il des charges indirectes ?

Une part importante du coût d'un service est constituée de charges indirectes ou globalisées (charges administratives ou fluides). Certes ce n'est pas parce qu'une commune a transféré qu'elle n'a plus besoin de ses propres structures administratives. Cependant les services fonctionnels peuvent être allégés sinon le risque serait une redondance des « prestations administratives » (villes et EPCI).

Il est donc préconisé d'évaluer l'impact de chaque transfert de compétence sur les services fonctionnels et de proposer simultanément le transfert des charges directes et indirectes.

Une méthode dite des ratios « mathématiques » consiste à considérer que si 20 % des agents opérationnels sont transférés, 20 % des agents fonctionnels doivent suivre le mouvement. Une autre approche consiste à mutualiser les services fonctionnels entre les communes et l'EPCI dans le cadre de convention de mise à disposition partielle.

→ En conclusion, les écueils à éviter

- ✧ Ne pas **se dispenser** effectuer un état des lieux et un inventaire précis des services et des biens à transférer.
- ✧ Prendre en compte des chiffres inscrits dans les derniers comptes administratifs sans une analyse de leur fiabilité. Certaines communes n'exposent pas in extenso les charges annuelles sur un exercice et ne tiennent pas de véritable comptabilité analytique. Il ne faut pas hésiter à les retraiter afin d'éviter la sous-évaluation des charges.
- ✧ Faire l'économie d'une explication des mécanismes financiers du transfert aux élus. Il ne faut pas les membres de la CLETC soient étrangers majoritairement aux questions budgétaires et financières. Il convient de s'entourer d'experts afin de bien appréhender les techniques financières utilisées et leurs incidences budgétaires.

Kola AMADOU

Directeur Financier de la Communauté
d'Agglomération de Sénart Val de Seine
avec la participation de **Patrick DESIRE**

Expert comptable

Cabinet ENTREX

patrick.desire@entryexpertise.com

LA PERFORMANCE COMPTABLE DANS LE SECTEUR PUBLIC, C'EST POSSIBLE !

Le secteur public comporte quatre domaines : l'Etat, le monde social, le secteur local et les Etablissements publics.

Les évolutions actuelles convergent dans trois directions

- adopter les normes reconnues ;
- professionnaliser la fonction comptable ;
- produire une information financière sous contrôle qualité.

Produire les comptes publics est donc une fonction qui monte. Certes les référentiels sont différents, mais les clients de la comptabilité publique deviennent exigeants, ils attendent des reportings accessibles.

Les comptables publics partagent donc les mêmes préoccupations que leurs collègues de l'entreprise.

La performance comptable se déclinera selon les trois axes prévus par la LOLF :

- l'efficience ;
- la qualité comptable ;
- la politique de transparence.

Dès 2006, l'ACCT prendra des engagements concrets en matière de performance comptable.

Le secteur public comporte, comme on le sait, quatre domaines : l'Etat, les collectivités locales, les établissements publics, et le monde social. C'est l'économie d'intérêt général qui se finance par les prélèvements obligatoires (43,8 % du PIB). Si l'on sait que les dépenses 2003 de l'Etat ont été de 355milliards d'euros, celles de la sécurité sociale de 393 milliards, celles du secteur local de 163milliards et celles des ODAC (1) de 59 milliards avec un endettement du secteur public de 1100milliard(en 2005), la portée de l'exercice saute aux yeux (source INSEE 2003).

Au gré des problèmes rencontrés et des préoccupations des décideurs, chaque domaine a connu, ces dix dernières années, des évolutions convergentes qui se résument ainsi :

- adopter les normes reconnues,
- professionnaliser la fonction comptable,
- produire une information financière de qualité (2).

L'Etat, du fait de la LOLF, rattrape son retard et s'efforcera à partir du 1er janvier 2006 d'appliquer les standards internationaux publics et privés.

C'est donc principalement à partir de cette expérience (à laquelle j'ai eu le plaisir de participer dès l'origine (3)) que j'illustrerai mon propos.

Pour bien comprendre l'ampleur du mouvement en cours, il faudra avoir en tête trois références :

• **La notion de fonction comptable** : elle apparaît pour la première fois endécembre 2000 (4). Il s'agissait d'exprimer deux évidences :

- les comptables publics ont plusieurs métiers (recette, dépense, conseil, comptabilité) ; la tenue des comptabilités n'est qu'un d'entre eux,
- de nombreux acteurs collaborent à cette fonction (gestionnaires, ordonnateurs, informaticiens, auditeurs) sans avoir la qualité de comptable.

• **La notion de performance** : si un seul mot devait être retenu de la LOLF, ce serait celui-là. Elle s'applique à tous les métiers de la gestion publique. Et pour la première fois devant les comptables de l'économie de marché, je propose cette formule : "**la performance comptable**". Peut-être connaîtra-t-elle, à l'avenir, le succès d'autres mots-clés que j'ai pu suggérer et qui font partie du nouveau langage de la comptabilité publique (référentiel, reporting, architecture comptable, fonction comptable, mise au format LOLF, palier 2006, département comptable ministériel, qualité comptable, auditabilité, révision, approche par les risques et par les cycles,...) ? Nous verrons.

1. Abréviations : voir glossaire à la fin de l'article.

2. Les bases légales sont diverses. Les plus récentes sont la LOLF n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 (Journal officiel n° 177 du 2 août 2001), la loi sur la sécurité financière n° 2003-706 du 1^{er} août 2003 (Journal officiel n° 166 du 2 août 2003) et la loi organique pour la sécurité sociale n° 2005-881 du 2 août 2005 (Journal officiel n° 179 du 3 août 2005).

3. Rapport de comptabilité patrimoniale : "Le système financier de l'Etat en question : situation d'urgence ?" Jean-Jacques François du 30 juin 1998.

4. "La qualité comptable, une opportunité pour les comptables publics" Jean-Jacques François.

Revue du Trésor n° 12 de décembre 2000.

5. Rapport MCP (Mission Comptabilité Patrimoniale).

En bref, tourner la page de l'ésoétérisme et de l'opacité

• **La notion de comptabilité financière** : toutes les entités publiques ont des budgets qui sont suivis en comptabilité budgétaire (pour l'Etat :AE, CP, cash par missions/ programmes /actions, BOP, CST,essentiellement). Ils ont également une comptabilité générale de type entreprise et doivent connaître leurs coûts.

La pire chose serait de faire vivre ces comptabilités séparément. L'avenir est à l'intégration. De nombreuses informations sont communes aux comptabilités,les nomenclatures sont conjointes et les PGI permettent d'enregistrer, selon des processus continus, des faits générateurs différents. Le calcul des coûts partira enfin des informations comptables et budgétaires. C'est pourquoi on doit parler de comptabilité financière.

La comptabilité financière de l'Etat et la qualité comptable, réponses pertinentes aux articles 27 , 28, 30 et 31 de la LOLF

1. Produire des comptes publics : une fonction qui monte :

a/ Des concepts communs mais des référentiels séparés pour les comptabilités publiques

Les concepts sont ceux de la comptabilité d'exercice : constatation des droits et obligations, encore appelé principe des droits constatés. Or notre bon vieux PCG apparaît bien isolé aujourd'hui.

Les normes reconnues internationalement s'imposent désormais plus au moins. Pour l'Etat, la référence aux IFRS/ IAS a été systématique (notion de contrôle, valeur de marché, priorité à la réalité économique,...) Malgré ces références communes, la situation des comptes publics reste encore relativement hétérogène ; le poids des traditions et des spécificités demeure malgré les efforts de la DGCP et du CNC qui concourent à la convergence des normes :

- L'Etat dispose, depuis 2004, d'un cadre conceptuel et de 13 normes, d'une nouvelle PR et d'un dispositif complet de pré-certification ;
- la Sécurité sociale applique un plan comptable unifié depuis 2002 et la loi organique du 2 août 2005 prévoit deux niveaux d'agrégation, avec à terme une certification pour le premier, et un avis pour le second ;
- les acteurs décentralisés appliquent, quant à eux, les instructions en M qui s'inspirent du PCG, mais sans loi organique.

b/ Des clients devenus exigeants

- **Les pouvoirs publics** : responsables, élus et organes délibérants attendent des comptes qu'ils donnent une image fidèle de la situation financière et patrimoniale de l'entité publique qu'ils dirigent.
- **L'opinion publique** - et les médias - s'interrogent de manière toujours plus pressante et précise sur les fonds publics : D'où vient l'argent public ? Où va l'argent public ?
- **Les marchés financiers** appliquent leurs modes d'évaluation (analyse financière, rating) dès lors que l'organisme fait un appel public à l'épargne. Ainsi la CADES (premier Etablissement public en PCEC avec certification depuis 1996) bénéficie-t-elle du triple A et mesure-t-elle régulièrement son spread.
- **L'international** enfin révèle des besoins de comparaison et développe une certaine forme de normalisation (IFAC). Au sein de l'Union européenne, les critères dits maastrichtiens appliquent la norme de comptabilité nationale SEC 95 à partir des informations fournies (et retraitées en partie) par les comptabilités publiques.

Pas de comptabilité sans comptable,
pas de comptes sans clients

c/ Le reporting comptable et financier : produit d'appel

Non seulement les états financiers annuels évoluent dans leur présentation (bilan, compte de résultat, tableau des flux de trésorerie, annexes, rapports de présentation) mais des restitutions spécifiques sont mises au service du pilotage, du contrôle et de la communication financière : **en 2006, la SH sera lolfée !** La mise en place d'infocentres (pour l'Etat, pour le secteur local, pour les Etablissements publics) offre des capacités de croisement, d'élaboration et de requête à l'infini.

La comptabilité devient décisionnelle car elle permettra d'alimenter la mesure de la performance (PAP et RAP).

Le rapport remis par MM. Lambert et Migaud (Réussir la LOLF) au gouvernement n'aborde qu'incidemment les questions comptables.
Est-ce un satisfecit ?

d/ Comptables publics, comptables privés : même combat

La muraille de Chine qui historiquement séparait les deux mondes est aujourd'hui totalement tombée. Les professionnels du chiffre parlent le même langage, appliquent les mêmes outils, sont au service de la même transparence. Leurs défis aujourd'hui s'appellent

- **adopter les nouvelles normes** (le comité des normes de comptabilité publique réunit à parité les professionnels du chiffre publics et privés (6)) et **se former en permanence** ;
- **maîtriser les nouveaux outils**. Les intégrateurs et les assistances à maîtrises d'ouvrage formés dans l'entreprise investissent le monde public. Quels seront les rapports du comptable avec les SI ?
- **mutualiser les bonnes pratiques**. L'IPAO exprime parfaitement cette ambition.
- **s'adapter aux nouveaux enjeux** : les coûts, les activités, la gestion active de la dette, le cash management, la communication, l'information financière utile, le benchmark, le développement durable, les modes innovants de financement, la gouvernance, la sécurité financière, ...
- **appliquer la même déontologie** tout en étant subordonnés aux organes dirigeants qui approuvent, assument les comptes et sont responsables de la communication financière.

2. La performance :
un impératif pour la fonction comptable publique

Grâce à la LOLF, la performance est devenue une notion objective : c'est l'efficacité, la qualité de service et l'impact que j'appelle le triangle magique de la performance.

Il appartient aux fonctionnaires, sous le contrôle du Gouvernement et du Parlement, de donner un contenu

concret à ces trois notions. Sous l'impulsion de la DGCP, confiée à Dominique Lamiot depuis le 26 octobre 2005, ils ont l'ambition de les appliquer à chacun de leurs métiers : recette, dépense, dette - trésorerie, conseil et, bien sûr, tenue des comptes publics.

a/ L'efficacité : comment y parvenir ?

L'efficacité, c'est un meilleur rapport coût / résultat. Le Minefi s'organise :

- **En créant des pôles d'excellence** spécialisés dans la gestion du chiffre public : trésorerie pour le secteur déconcentré (4000), agents comptables pour les Etablissements publics (1600), trésoreries générales (110), départements comptables ministériels (15), ACCT (1), FCE (1) pour l'Etat.

Les cinq principales nouveautés décidées par les ministres en termes d'organisation sont :

- la mise en place du **service "Fonction comptable de l'Etat"** à la DGCP pour normer, piloter et produire les comptes de l'Etat ainsi que les reportings associés (SH, SROT) ;
- la mise en place dans chaque ministère **d'un département comptable ministériel** – grâce aux efforts conjoints de la DGCP, de la Direction du Budget et du Secrétaire Général, les DCM seront placés sous la même autorité que les contrôleurs budgétaires afin de renforcer les synergies et de permettre à chaque directeur financier de collaborer avec un interlocuteur financier unique (appelé CBCM).

7. "Des services publics performants c'est possible" Jean-Jacques François, First éditions.

Dans une première étape, l'Etat met au format LOLF les S.I. existant. C'est le palier 2006 piloté par l'AIFE

- la création de la **Direction des grandes entreprises** qui gère 40% de la recette fiscale et génère les informations comptables correspondantes ;

- la création de l'**Agence France Trésor** pour la dette et la trésorerie, avec une comptabilité de gestion aux standards de la profession.

- la mise en place enfin de l'**Agence des participations de l'Etat** qui représente à Bercy "l'Etat actionnaire" et vient de publier la cinquième édition de son rapport en application de l'article 142 de la loi sur les nouvelles régulations économiques du 15 mai 2004, avec en troisième partie les comptes combinés des principales entités contrôlées.

- En pariant sur les nouvelles technologies** : la question qui vient en premier sera "ERP or not ERP". L'Etat a fait le choix du PGI dans le cadre du projet Chorus confié à l'AIFE, alors que le secteur local comme le secteur fiscal s'appuiera sur des logiciels spécifiques (projet Helios, projet Copernic, RSP et CDR). Après se situe la partie la plus redoutable : s'adapter à la logique du PGI pour en tirer le meilleur parti. L'expérience prouve qu'une forte capacité d'arbitrage est nécessaire (exemple

positif de l'AFT qui sera prête au 1er janvier 2006 avec le projet SIFT).

La Cour des comptes et les auditeurs internes du Trésor public (MAEC) s'appuient sur les outils d'analyse des comptes assistée par ordinateur.

- En optimisant les process** (reengineering) : c'est une condition nécessaire à la mise en place du PGI. C'est une condition indispensable à l'efficacité. Bercy (la DRB, la DGCP et la DB) a lancé neuf chantiers de reengineering des processus comptables et financiers. Nous sommes tous impatients de les voir déboucher concrètement (services facturiers, centres de service partagés, workflow et dématérialisation, simplifications, gains de productivité...).

Le Trésor Public s'est engagé depuis 3 ans à réduire ses effectifs de 1% par an. Il le fait. La DGI aussi

- En renonçant au perfectionnisme comptable** : il faut en effet relativiser la portée des travaux comptables pour l'Etat, comprendre le sens du résultat patrimonial, renoncer aux exhaustivités inutiles, aux chiffrages pointus, aux raffinements de référentiels si les enjeux ne le méritent pas.

N'imitons pas ce que nos amis anglo-saxons peuvent avoir de trop méthodique et gardons-nous des effets pervers de la bureaucratie comptable : elle coûte cher sans rapporter gros. Sachons proportionner les efforts aux enjeux et prendre la comptabilité pour ce qu'elle est : une technique au service de la transparence.

La transparence est comme l'état de droit, une valeur nécessaire mais pas suffisante

b/ La qualité comptable, de quoi s'agit-il ?

Il s'agit de traiter les usagers comme des clients.

Cette démarche vise d'abord à répondre à la prescription de la LOLF (art. 31) : «les comptables publics chargés de la tenue et de l'établissement des comptes de l'Etat [...] assurent notamment de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures».

Attention au ratio normalisateurs/comptables contrôleurs

Initiée à titre expérimental en 2001 à l'ACCT, **elle repose sur l'approche par les processus, par les risques et par les enjeux**. Elle met en œuvre les méthodes reconnues d'audit comptable et financier, de contrôle interne, de révision annuelle des comptes et d'amélioration continue des reportings.

Sous l'impulsion de la DGCP, chaque trésorerie générale est appelée en 2005 à organiser deux niveaux de contrôle (avec une équipe dédiée appelée "cellule qualité comptable").

Au niveau central, la FCE édicte le référentiel de contrôle interne comptable, mobilise les auditeurs

internes et confié à une équipe spécialisée (MVCG) le contrôle de 3e niveau. Un plan national d'action organise la montée en puissance du réseau sous l'égide d'un comité du contrôle interne comptable (comité d'audit en langage courant).

Le secteur local, prenant exemple sur l'Etat, s'engage sur la voie de la qualité comptable

En bref la qualité comptable (garantie) devient le 1er étage de la certification.

Mais la qualité comptable est aussi la qualité du service rendu aux "clients" de la comptabilité : la rapidité, la lisibilité, l'analyse financière, le choix des supports sont autant d'atouts au service des comptables surtout s'ils prennent soin d'interroger le client, de mesurer ses attentes et d'y répondre. A l'ACCT c'est ce que nous tentons régulièrement de faire (8).

c/ L'impact des comptabilités publiques : la transparence

L'impact, c'est l'effet des politiques publiques. L'outil put de la fonction comptable (une information financière de qualité) est au service d'une politique publique voulue par les autorités politiques. Transverse à tous les organismes publics, c'est la politique de transparence. Il sera utile d'établir des instruments de mesure et de faire des comparaisons nationales et internationales. Nous abordons le domaine de l'évaluation des politiques publiques où beaucoup reste à faire.

A quand le scoring des acteurs publics en matière de transparence ?

d/ Des difficultés à ne pas sous-estimer

- des normes en évolution et qui répondent à une double logique économique et politique,
- des outils surpuissants difficiles à maîtriser,
- des acteurs multiples à faire collaborer,
- la fameuse conduite du changement et ses pièges,
- des conseils, encore des conseils...

La pression positive doit rester constante.
C'est la responsabilité des pouvoirs publics

En conclusion

1/ **C'est possible** : les personnels du Trésor public ont démontré leur capacité à relever le défi : comprendre la LOLF, adopter les bonnes pratiques, utiliser nos outils et maîtriser les nouvelles technologies, ... Ils ont avalé la M14 en 3 ans, ils avaleront la nouvelle PR avec la collaboration de leurs collègues de la DGI, de la Douane et des ministères.

2/ **L'ACCT continue à la demande de Bercy dans son rôle de pionnier.** Elle s'organise pour assurer sa "mise au format LOLF en 2006" autour de quatre ambitions :

- appliquer les nouveaux référentiels et le contrôle qualité pour produire le noyau dur des comptes certifiables de l'Etat,
 - maîtriser les applicatifs pour gérer 100% des informations de comptabilité générale de l'Etat aux standards du palier 2006,
 - lancer le DCM MINEFI avec ses très importantes spécificités (fiscal, non fiscal, patrimoine, dette-trésorerie, crédits, CAS pensions, CAS immobilier,...) sur une base claire, concrète et partagée,
 - piloter la performance comptable et financière à partir de priorités quantifiées,
- Rendez-vous fin 2006, pour mesurer nos résultats.

L'ACCT c'est 70% du bilan,
1/6 du compte de résultat de l'Etat en 2004

3/ **Allons-nous vers une nouvelle culture comptable fondée sur la performance ?** La route sera longue, et les excès de vitesse exceptionnels. Encourageons les comptables publics. Ils le méritent.

Jean-Jacques FRANÇOIS

Trésorier-Payeur Général
Agent Comptable Central du Trésor

Communiqué

«Dans 100 jours, la gestion de l'Etat va être révolutionnée et nous sommes au rendez-vous de la LOLF : le budget 2006 sera un budget 100% LOLF. Je veux utiliser la LOLF pour mettre en mouvement l'Etat

- 500 expérimentations ?
- 80 responsables de programme et les responsables de BOP désignés et formés,
- J'ai assoupli les contrôles financiers et comptables et les ai recentrés sur les enjeux principaux et le conseil,
- l'Etat disposera d'une comptabilité publique très proche de celle des entreprises,
- 33 000 agents ont été formés au palier 2006.

Je veux passer à la vitesse supérieure et utiliser la LOLF pour embrayer sur la modernisation de l'Etat».

Jean-François COPE

Ministre du Budget, de la réforme de l'Etat,
Porte-parole du gouvernement,
le 16 septembre 2005
(extraits)

BIBLIOGRAPHIE

Conférence de presse de Jean-François Copé, ministre délégué au Budget et à la Réforme de l'Etat, porte-parole du gouvernement, à l'occasion de la remise du rapport de MM. Lambert et Migaud, parlementaires en mission, sur la mise en oeuvre de la LOLF, le 16 septembre 2005.

Jean-Jacques François, "La qualité comptable, une opportunité pour les comptables publics", Revue du Trésor n°12 de décembre 2000.

Jean-Jacques François, "Des services publics performants, c'est possible", First éditions, novembre 2004. Préface de Nicolas Sarkozy, postface de Jean-Louis Borloo.

Loi organique relative aux lois de Finances n°2001-692 du 1er août 2001 (JO n° 177 du 2 août 2001).

Rapport au gouvernement, "La mise en oeuvre de la loi organique relative aux lois de finances : réussir la LOLF, clé d'une gestion publique responsable et efficace" - Alain Lambert (ancien ministre, sénateur de l'Orne), Didier Migaud (Député de l'Isère, questeur à l'Assemblée nationale), 16 septembre 2005.

Rapport de Comptabilité patrimoniale, "Le système financier de l'Etat en question : situation d'urgence ?", Jean-Jacques François, 30 juin 1998.

PR : Instruction sur la comptabilité de l'Etat

RAP : Rapport annuel de performance

RSP : Refonte des Systèmes de Paiement (module du projet COPERNIC)

SEC 95 : Système européen de comptes, base 95

SH : Situation hebdomadaire budgétaire et financière de l'Etat destinée au Ministre de l'Économie des Finances et de l'Industrie. (solde budgétaire, suivi en prévision/exécution des recettes et dépenses du budget générale et des comptes spéciaux, tableau de financement)

SI : Système d'information

SIFT : Système d'information France Trésor

SROT : Situation résumée des opérations du Trésor

L'article « **LA PERFORMANCE COMPTABLE DANS LE SECTEUR PUBLIC, C'EST POSSIBLE** » est extrait de la Revue Française de Comptabilité n° 382, novembre 2005.



GLOSSAIRE

ACCT : Agence Comptable Centrale du Trésor

AE : Autorisations d'engagement

AFT : Agence France Trésor

AIFE : Agence pour l'informatique financière de l'Etat

BOP : Budget opérationnel de programme

CADES : Caisse d'amortissement de la Dette Sociale

CAS : Compte d'affectation spéciale

CBCM : Contrôleur budgétaire et comptable ministériel

CDR : Comptabilité des recettes

CNC : Conseil national de la comptabilité

CP : Comptabilité Publique

CST : Comptes spéciaux du Trésor

DB : Direction du Budget

DCM : Département comptable ministériel

DGCP : Direction Générale de Comptabilité Publique

DGI : Direction Générale des Impôts

DRB : Direction de la réforme Budgétaire

ERP : Entreprise ressource Planning (Progiciel de gestion intégrée)

FCE : Fonction Comptable de l'Etat

IAS : Norme comptable internationale

IFAC : Fédération internationale des comptables

IFRS : Norme d'information financière internationale

IPAO : Institut des professionnels associés à l'ordre des experts comptables

LOLF : Loi organique relative aux lois de Finance

MAEC : Mission d'audit d'évaluation et de contrôle

MCP : Mission Comptabilité Patrimoniale

MVCG : Mission de vérification des comptes de gestion

ODAC : Organismes divers d'administration centrale, essentiellement établissements publics

PAP : Projet annuel de performance

PCEC : Plan comptable des établissements de crédits

PCG : Plan comptable général

PGI : Progiciel de gestion intégrée

LA QUALITE DANS LE SECTEUR PUBLIC

La qualité est une notion qui existe depuis plus d'un siècle, émergeant de manière plus naturelle le secteur industriel, mais gagne désormais le terrain des services. La qualité est pour les uns un moyen de différenciation, pour d'autres une méthode de management et de progrès. C'est pour tous l'occasion de mobiliser l'ensemble des agents, du personnel autour d'un projet commun.

Satisfaction des clients ou des usagers et transparence deviennent des enjeux que l'on ne peut plus contourner.

Dans cette période où la réforme de l'Etat est lancée, véritable conduite du changement, des administrations, des services publics, collectivités et des établissements publics s'engagent dans des démarches qualité. Cette approche est perçue en effet comme un outil de progrès notamment pour introduire de manière maîtrisée le management environnemental et les politiques se référant au développement durable dans des entités administratives.

Afin de contribuer aux partages des bonnes pratiques, nous avons perçu la nécessité de créer une structure qui allait favoriser les échanges dans le domaine de la qualité pour le secteur public. Cette structure est opérationnelle et capable de délivrer de manière concrète une aide, par la mise en réseau des acteurs de la qualité de notre région. Nous y avons été

encouragés par l'association France Qualité Publique ainsi que par le réseau des qualitiens publics.

Nous avons choisi de rester dans la région Rhône-Alpes où se trouve l'essentiel de notre activité, afin d'ajouter le côté convivial que doit avoir un tel lieu d'échange.

Cette association s'appelle **Rhône-Alpes Qualité Publique** et son objectif est de promouvoir la qualité dans le service public. Cette association est issue d'un groupe qui a réfléchi sur le processus global de la commande publique.

Nous voulons que cette association soit un lieu d'échange, de partage, d'expérimentation ; un lieu facilitant la remontée d'informations, permettant de faire des synthèses sur les pratiques concernant les besoins en qualité pour les collectivités, les services publics ou corps de l'état, et les entreprises/fournisseurs.

Nous espérons devenir un observatoire régional pour les pratiques de qualité publique, dans des secteurs variés tels que la santé, la gestion de l'eau, l'énergie, le transport, l'informatique, l'enseignement, la recherche..... Nous pourrions apporter également des outils recensant les bonnes pratiques réutilisables et profitables.

La recherche nous paraît primordiale pour obtenir une vision plus profonde des changements induits par les approches qualité.

L'association est animée par Christian Giraud et Michel Wilson. Elle est parrainée par Monsieur Yvon Deschamps, Adjoint à la Ville de Lyon chargé des Finances et de la Programmation, Conseiller Municipal, Conseiller Régional et président de l'OPAC du Grand Lyon. Elle est soutenue par le Cabinet Orfis.

Elle réunit des membres comme le Conseil Régional, une majorité des Conseils Généraux de la région, des EPCI, des villes grandes et moyennes, des universités qui bénéficieront de sujets de stage et permettront d'effectuer des enquêtes à grandes échelles, des représentants de la santé publique, l'Agence de l'eau Rhône Méditerranée Corse, des organismes certificateurs, des consultants, et des organismes privés ayant des missions de service public, ou des entreprises privées fournisseurs du service public.

Les membres actifs de **Rhône-Alpes Qualité Publique** vous invitent à les rejoindre dans un des groupes de travail ou en participant à une de leurs actions, enquêtes ou recensements sur les pratiques de la qualité publique en Rhône-Alpes.

Christian GIRAUD
Directeur de mission
ORFIS

Visitez notre internet : <http://raqp.free.fr> vous y trouverez des renseignements sur nos actions ou contactez Christian Giraud au 04 72 69 37 84 ou à cgiraud@orfis.fr

S'ÉVALUER POUR ÉVOLUER

La pratique de l'évaluation n'est pas nouvelle au sein des collectivités locales, mais son périmètre, ses buts et son impact ont beaucoup évolué.

Apparue avec la décentralisation au début des années 80, l'évaluation a d'abord été vécue et mise en oeuvre comme une contrainte, le plus souvent imposée par l'extérieur, et axée sur une analyse critique du passé et la production d'un diagnostic à forte connotation financière.

Elle correspond de plus en plus aujourd'hui à une pratique maîtrisée par les collectivités pour apprécier, en continu, l'ensemble des composantes de la performance des acteurs et de la qualité des prestations publiques locales.

Initiées il y a 20 ans à l'échelon municipal par des grandes communes confrontées à de lourds enjeux de gestion, les démarches d'évaluation ont vu depuis leurs objectifs s'enrichir. Elles ont ainsi répondu aux changements institutionnels (nouvelles compétences, réformes comptables, contractualisation et programmation financière, départementalisation des SDIS, intercommunalité, transferts de personnel...) et intégré les préoccupations de management public des EPCI et des collectivités départementales et régionales.

En pratique, le recours à l'évaluation par les collectivités présente souvent les mêmes étapes de développement. Il s'agit couramment lors d'une prise de responsabilité de faire un état des lieux d'une situation mal connue et/ou supposée critique, pour rendre des comptes ...ou parfois en régler ! Cet usage de l'audit, aujourd'hui mature, s'attache principalement aux enjeux financiers, organisationnels voire juridiques du fonctionnement de la collectivité.

En cours de mandat, les décideurs et leurs partenaires financiers peuvent souhaiter disposer d'évaluations de la mise en oeuvre de leur programme, ou d'études comparatives ou opérationnelles leur permettant d'apprécier la valeur ajoutée publique d'une prestation, d'un dispositif ou d'une politique. C'est le cas notamment des démarches qualité et du pilotage des programmations contractualisées avec l'Etat et les fonds européens.

Enfin, plus récemment, pour faire face aux changements accélérés des contextes institutionnels ou locaux, préparer des modifications significatives du management interne ou lancer de nouvelles actions dans le cadre des compétences de la collectivité, de nombreuses évaluations sont commanditées pour analyser et optimiser les ressources humaines de façon prévisionnelle et préventive. Cela correspond particulièrement aux besoins des établissements publics intercommunaux, et plus encore des conseils généraux et régionaux dont les effectifs connaissent une forte croissance. Les élus locaux perçoivent combien le management maîtrisé des compétences professionnelles

internes et de celles des prestataires conditionnera demain la performance et la qualité des prestations publiques.

L'analyse des démarches d'évaluation conduites depuis les premières lois de décentralisation au sein des collectivités permet ainsi de distinguer 4 phases de cadrage et d'enrichissement progressif des pratiques. Elle correspondent schématiquement aux exigences et attentes apparues successivement au cours des dernières mandatures municipales, et sont présentées dans le tableau ci-dessous.

Mandatures	Périmètre des actions d'évaluations	Objectifs prioritaires
1983-1989	Finances & Gestion	Connaître - Rendre compte - Contrôler
1989-1995	+ Structures, Organisation et Systèmes	Mettre en place – Adapter - Optimiser
1995-2001	+ Politiques locales & Management interne	Identifier et mesurer les effets et impacts
2001-2008	+ Acteurs (R.H., prestataires) & Processus	Préparer et maîtriser les évolutions

Nul doute que l'évaluation sert l'évolution des collectivités territoriales et l'amélioration des services publics qu'elles gèrent. Elle permet aux décideurs publics de ne plus subir mais bien d'anticiper et d'accompagner les changements institutionnels et professionnels qui marquent l'adaptation des structures, des acteurs et des politiques aux besoins des populations et des territoires locaux.

Pierre ROUX,
 Directeur « Organisation, management et
 ressources humaines »
 ORFIS,
 Département Conseil aux collectivités
 territoriales
 06 86 07 32 97 -
 proux@orfis.f



153, rue de Courcelles – 75017 Paris
 01.44.15.60.66
cmarchal@cs.experts-comptables.org

<http://www.secteurpublic.asso.fr>

(Ouverture 2006)

LISTE DES DELEGUES REGIONAUX DU CLUB SECTEUR PUBLIC

Région	Nom du délégué ³²	Tél/mail/CRO	Compétence territoriale	
Alsace	André KELLER	03 88 45 60 25 conseil@oecalsace.net	67-Bas-Rhin	68-Haut-Rhin
Aquitaine	Bertrand FOSSE	05 56 79 79 00 alevasseur@oec-aquitaine.fr	33-Gironde 40-Landes	47-Lot-et-Garonne 64-Pyrénées-Atlantique
Auvergne	Paul DELORME	04 73 28 55 55 accueil@auvergne.experts-comptables.fr	03-Allier 15-Cantal	43-Haute-Loire 63-Puy-de-Dôme
Bourgogne Franche Comté	Serge DUPASQUIER	03 80 59 65 23 contact@bfc.experts-comptables.fr	21-Côte d'Or 25-Doubs 39-Jura 58-Nièvre	70-Haute-Saône 71-Saône-et-Loire 89-Yonne 90-Belfort
Bretagne	Catherine GRIMOND	02 99 83 37 37 ordre@bretagne.experts-comptables.fr	22-Côtes d'Amor 29-Finistère	35-Ille-et-Vilaine 56-Morbihan
Champagne	Alain RENNESSON	03 26 85 18 78 Comptables.Champagne@wanadoo.fr	10-Aube 51-Marne	52-Haute-Marne
Guadeloupe	Thérèse TOANOU	05 90 83 86 55 experts.comptables.gpe@wanadoo.fr		
Lille-Nord-Pas de Calais	Claude HEQUET	03 20 15 80 80 secretariat@5962experts-comptables.org	59-Nord	62-Pas-de-Calais
Limoges	François LAMBERT	05 55 33 10 19 experts-comptables-limoges@wanadoo.fr	19-Corrèze 23-Creuse 24-Dordogne	36-Indre 87-Haute-Vienne
Lorraine	Jean-Christophe AUBERT	03 83 39 20 00 nel.perrin@wanadoo.fr	54-Meurthe-et-Moselle 55-Meuse	57-Moselle 88-Vosges
Marseille-PACA	Hervé SEREKIAN	04 91 16 04 20 Oecpacac@oecpacac.com.fr	04-Alpes-de-Haute-Provence 05-Hautes-Alpes	06-Alpes-Maritimes 13-Bouches-du-Rhône 20-Corse 83-Var 84-Vaucluse
Montpellier	Thibault DUPOND	04 67 20 98 50 cro-montpellier@wanadoo.fr	11-Aude 12-Aveyron 30-Gard	34-Herault 48-Lozère 66-Pyrénées-Orientales
Orléans	Fabien MERET	02 38 24 09 24 creoc@orleans.experts-comptables.fr	18-Cher 28-Eure-et-Loir	41-Loir-et-Cher 45-Loiret
Paris Ile-de-France	Claudine VERGNOLLE	01 55 04 31 31 acuisinier@oec-paris.fr	75-Seine 77-Seine-et-Marne 78-Yveline 91-Essone	92-Hauts-de-Seine 93-Seine-Saint-Denis 94-Val-de-Marne 95-Val-d'Oise
Pays de Loire	Rémy VENTROUX	02 41 25 35 45 orddec@wanadoo.fr	37-Indre-et-Loire 44-Loire-Atlantique	49-Maine-et-Loire 53-Mayenne 72-Sarthe
Picardie-Ardenne	Jean-Marie LECOT	03 22 71 28 00 cro-amiens@wanadoo.fr	02-Aisne 08-Ardenne	60-Oise 80-Somme
Poitou-Charentes-Vendée	Dominique NINEUIL	05 49 28 34 02 cro-poitou@wanadoo.fr	16-Charente 17-Charente-Maritime	79-Deux-Sèvres 85-Vendée 86-Vienne
Réunion	Caroline GAYET	02 62 40 98 53 creoc@creoc-reunion.com		
Rhône-Alpes	Hervé ELLUL	04 72 60 26 26 daniel.blanes@rhoalpes.experts-comptables.fr	01-Ain 07-Ardèche 26-Drôme 38-Isère	42-Loire 69-Rhône 73-Savoie 74-Haute-Savoie
Rouen-Normandie	Anne Marie LETHUILLIER-FLORENTIN	02 35 89 02 16 ordre@experts-comptables-normandie.fr	14-Calvados 27-Eure 50-Manche	61-Orne 76-Seine-Maritime
Toulouse-MP	Jean-Michel MOREAU	05 61 14 71 60 cro@oec-toulousemp.org	09-Ariège 31-Haute-Garonne 32-Gers 46-Lot	65-Hautes-Pyrénées 81-Tarn 82-Tarn-et-Garonne

³² En cas de non désignation, le nom indiqué est celui du Secrétaire général du CRO