

# Avec

LES EXPERTS COMPTABLES

LETTRE D'INFORMATION AUX COLLECTIVITÉS LOCALES

N° SPECIAL CONGRES DES MAIRES ET DES COLLECTIVITES LOCALES

Semaine du 18 novembre 2002

## EDITO

### **Evolution des sanctions liées à la gestion de fait : une chance donnée à la bonne foi des candidats sortants**

Les conditions nécessaires à l'existence d'une gestion de fait sont au nombre de trois : le caractère public ou réglementé des fonds, le maniement de ces fonds, et l'absence de titre légal au maniement de ceux-ci.

Beaucoup d'élus ont découvert trop tard une règle de comptabilité pourtant ancienne et dont le principe est relativement simple : toute personne maniant des deniers publics en est, de ce fait, constituée comptable, et doit à ce titre, justifier de leur gestion. Sont donc soumis aux mêmes obligations, tant les comptables publics, seuls habilités au maniement des fonds publics, que tous ceux qui s'y sont immiscés sans titre régulier.

La gestion de fait peut trouver accidentellement son origine dans la disposition frauduleuse et personnelle de deniers publics par quelques élus peu scrupuleux, heureusement rares au demeurant, mais dans la réalité quotidienne de la vie publique, la majorité des situations de gestion de fait ne se retrouve pas là.

La gestion de fait est le plus souvent liée au versement de subventions à des organismes servant de relais à l'action publique, généralement en milieu associatif. En effet, associations et collectivités agissent sur de nombreux terrains communs. Ce contrat apparemment si adapté au développement de l'action des collectivités s'est avéré, dans les faits, dangereux pour ses utilisateurs. En effet, les relations entre associations et administrations s'établissent bien souvent à la frontière « floue » séparant l'intérêt public de l'intérêt privé, frontière qui est, en revanche, scrupuleusement surveillée par les juridictions financières.

Si l'attention sur ce danger a donc été attirée par quelques affaires relevant parfois de montages destinés à détournés des règles par trop rigides ou encore d'une volonté frauduleuse avérée, il ne faut pas oublier les déboires de tant d'élus et de collectivités sanctionnés simplement pour leur imprudence ou leur méconnaissance des textes. En effet inéligibilité et/ou démission d'office étaient les risques encourus. Les nouvelles modifications du code des juridictions financières<sup>1</sup> et du code électoral, introduites par la loi du 21

## SOMMAIRE

### **REFORME DE LA FISCALITE DIRECTE LOCALE : VOUS AVEZ DIT LOCAL ?**

Gérard BURN

Page 3

### **LES VOIES D'EVOLUTIONS DU CONTROLE EXTERNE LEGAL DES COLLECTIVITES LOCALES : IMITATION VERS LA CERTIFICATION OU INNOVATION ?**

David CARASSUS

Page 4

### **PRECAUTIONS A PRENDRE EN MATIERE DE DELEGATION AU MAIRE DU POUVOIR D'ESTER EN JUSTICE**

Stéphane PENAUD  
Delphine KRUST

Page 10

<sup>1</sup> Loi n°2001-1248 du 21 décembre 2001 relatives aux chambres régionales des comptes et à la Cour des comptes

Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables - Semaine du 18 novembre 2002  
décembre 2001, permettent désormais aux élus ou aux candidats sortants aux élections municipales de « gérer » des situations délicates.

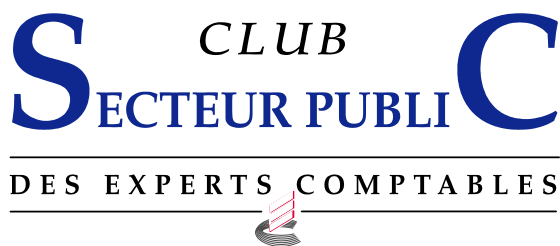
Le législateur a trouvé une parade sur le plan électoral des conséquences de l'immiscion du maire ordonnateur dans la comptabilité publique. La sanction d'inéligibilité immédiate, qui accompagnait automatiquement l'état de gestionnaire de fait, est aujourd'hui supprimée ; elle est désormais réduite, au fait d'empêcher le conseiller municipal appelé à devenir le maire de la commune, à jouir de son pouvoir d'ordonnateur tant qu'il n'a pas reçu quitus de sa gestion en tant que comptable.

Un maire « infirme, « au rabais » est-ce véritablement le souhait du législateur ? Cette apparente « mansuétude » du législateur ne doit pas pour autant faire croire que tout est possible. Elle ne devrait être là que pour permettre une régularisation des situations où prônaient l'honnêteté des élus piégés par des textes sibyllins largement interprétés par une jurisprudence quelque fois difficile à adapter à une situation en cours. Quid d'un délai de régularisation ? un maire pourrait-il rester durant tout son mandat privé de sa fonction principale d'ordonnateur ? du parallélisme des formes : faudra t-il obtenir, par une nouvelle délibération du Conseil municipal, l'abandon du conseiller « ordonnateur » ? Les textes sont silencieux.

Les juge des comptes et les tribunaux de l'ordre administratif ont un bel avenir devant eux pour construire l'interprétation qu'ils feront des nouvelles limites à ne pas franchir vis-à-vis des élus et des candidats sortants, gestionnaires de faits et de la rigueur dans l'attribution du quitus salvateur pour redonner au maire la plénitude de ses fonctions.

**Michel GIORDANO**

Vice Président de Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables  
Président du Comité « Collectivités locales » et du Club « Secteur Public »



## **CONTROLE DU RAPPORT FINANCIER DU DELEGATAIRE DE SERVICE PUBLIC**

Philippe GIAMI

Page 12

## **LES NOUVELLES LEGISLATIONS ET LES SOCIETES D'ECONOMIE MIXTE**

André POSOKHOW

Page 14

## **LES SUBVENTIONS AUX ASSOCIATIONS**

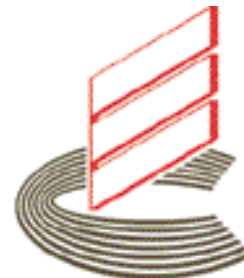
Véronique et Bernard  
BRENGUES

Page 19

## **COLLECTIVITES LOCALES ET ASSOCIATIONS SATELLITES : CERNER ET PREVENIR LES RISQUES**

Christophe TROULIER

Page 22



## REFORME DE LA FISCALITE DIRECTE LOCALE : VOUS AVEZ DIT LOCAL ?

Alors que le débat sur une réforme de la fiscalité locale suscite une **hâte calculée**, son évolution impose de concilier aux principes d'autonomie et de démocratie locales, les nécessités croissantes de satisfaction des besoins de proximité et de l'aménagement du territoire ; ce dernier ne se réduisant pas au seul terme de pertinence spatiale.

### Deux siècles de fiscalité directe locale (F.D.L)

La mission confiée aux communes dès leur création de subvenir aux besoins localement résolubles demeure le moteur de leurs allocations de ressources. Ressources primitivement collectées par elles-mêmes, **puis** co-collectées avec l'Etat. Rappelons que c'est plus d'un siècle après l'acte institutif de la FDL que s'est créé l'impôt sur le revenu.

En outre, il n'est pas inutile de se remémorer l'historiographie des « dépenses obligatoires » prévues par l'article 2321.2 du CGCT qui aujourd'hui composent l'essentiel des budgets communaux. Dépenses complétées de charges qui pour être « facultatives » ne traduisent pas moins des dépenses identificatrices de choix politiques nationaux et locaux d'une communauté électorale sociologiquement et structurellement évolutive (abandon du vote censitaire, droit de vote des femmes, abaissement de l'âge de la majorité légale, féminisation du travail, extension aux non nationaux du droit au suffrage, ...).

C'est le principe de subsistance et son corollaire d'efficacité sociale et de lisibilité immédiate qui a été le fil conducteur de l'impôt local. Principe que l'on retrouve lors des thématiques des **luttes contre l'accapareur** (1<sup>ère</sup> République) ; du droit du maire à vérifier l'impôt (2<sup>ème</sup> République) ; de l'adaptation des **patentes** à la division et la spécialisation professionnelle (3<sup>ème</sup> et 4<sup>ème</sup> Républiques), de l'inclusion du **fait industriel** dans la taxation locale (Vème République ; travaux relatifs à la taxe professionnelle engagés dès 1958).

Durant le siècle écoulé les communes et les collectivités territoriales se sont appuyées sur une économie localisée, d'essence foncière et agricole puis industrielle, forte d'une sédentarisation relative des activités. Situation décrite en 1996 par Jean-Paul DELEVOYE, alors président de l'Association

des Maires de France : « *Quand notre **économie** était **rurale**, la richesse était **foncière** et la fiscalité*

*aussi. Quand notre économie est devenue **industrielle**, la richesse s'est appuyée sur la production, la fiscalité sur **le travail et le capital**...\. Depuis l'économie est devenue principalement une **économie de services** et la **richesse** essentielle est devenue **financière**. Elle est aujourd'hui sous fiscalisée.* »

Ce système, dont l'efficacité a reposé à la fois sur les dynamismes croisés de la démocratie locale et de l'activité économique, a été au gré des trente dernières années, **régulé par l'intervention de l'Etat à travers ses dotations, péréquations, concours** dédiés.

On observera par ailleurs l'évolution du lien des ressources des APUL avec le PIB ; évolution globale qui recouvre des distorsions territoriales fortes concomitantes à un monde industriel disposant de ses logiques autonomes de recherches, de compétences et formations, de géographie et d'implantation.

Bouleversant le principe d'identification territoriale liée à la fonctionnalité productive, la récente exclusion de la base salariale de la taxe professionnelle a introduit une distorsion quant à la **localisation de la gestion de l'impôt** en dissociant le facteur emploi de la sphère institutionnelle locale ; privilégiant fiscalement ainsi l'intensification capitaliste.

### Les états des lieux :

Ces mises en perspectives inventoriées, l'examen de l'**état des lieux** constitue un second préalable à l'observation des pistes de réforme jusqu'alors présentées.

Si la dualité rural/ urbain demeure, une autre **dualité** s'est instituée entre **villes** qualifiées de « **riches** » et de « **pauvres** ». Cette qualification étant des plus critiquable du fait d'une sommation d'un patrimoine d'activité économique à un patrimoine foncier le plus souvent domestique, les uns n'ayant pas de liens pertinents aux autres. Cette notion, retenue dans différentes formules de péréquation (DGF, DSU, ...) inclut modestement la notion de revenus de la population et c'est ainsi, que paradoxalement, certaines communes qualifiées de "riches" peuvent localiser les populations les moins dotées financièrement ; et réciproquement.

Un second état des lieux permet le constat de **bases foncières**, recensées en 1970, qui

**vieillissent** dont le statisme pérennise l'iniquité des évaluations et fige la révision faite en 1990 du fait des séismes politiques qu'elle génère.

Enfin un dernier élément, majeur, concerne la **fictivité de l'impôt**. L'absence de lien direct entre la fiscalité locale et le revenu aboutit à une prise en charge sur le budget de l'Etat de ce dernier critère. C'est ainsi que 12 millions de contribuables bénéficient d'un allègement total ou partiel de la taxe d'habitation ; que 40% de la taxe professionnelle est acquittée par le contribuable national.

Cette situation de l'impôt fictif du contribuable local mène à la fois à un **manque de lisibilité** du mécanisme mais aussi au **découplage** du statut tant promu de contribuable et d'électeur.

### Les pistes annoncées de réforme

Celles-ci peuvent être classifiées en trois grands groupes ; le premier concerne les **bases de taxation** proprement dites, la seconde concerne la notion de **capacité contributive**, la troisième concerne la **géographie et la spécialité de l'impôt**.

Par récurrence, elles s'invitent au vrai/faux débat ouvert autour du principe d'autonomie fiscale.

Concernant les bases foncières des taxations, la permanence de leur mise à jour requièrent – de facto - l'intervention de l'administration territoriale dans la réalisation de cette tâche ; intervention jusqu'alors écartée afin de lever la suspicion d'interventionnisme de l'exécutif au regard de la protection individuelle des citoyens (cf. débats parlementaires autour de l'article L135 du LPF).

Par ailleurs, la capacité d'initiative locale de révision des bases interroge sur le **devenir des concours financiers** de l'Etat qui ne pourraient plus être calculés à partir de critères d'évaluation (potentiel, effort fiscal) qui ne seraient plus communes à l'ensemble des collectivités.

La seconde piste de réforme envisagée intègre la **capacité contributive des citoyens** en s'appuyant sur les revenus des ménages et de la valeur ajoutée des entreprises.

Mode qui ne peut se concevoir à la fois sans la préservation à moyen terme des ressources des collectivités les mieux dotées ni la croissance de celles à population et à économie locale modestes. Ce qui contribue en fait non à la répartition de l'enveloppe constante de la fiscalité du jour mais à développer de nouvelles ressources.

Cette piste contraint le principe de spécialisation de l'impôt en figeant au sein d'un niveau institutionnel la ressource, sauf à « péréquer » de nouvelles ressources.

\*\*\*

Le poids de l'histoire même de la FDL, de ses contraintes, les principes de territoires de vie extensifs invitent à une mise en œuvre d'une fiscalité davantage localisée que locale.

Qu'interdirait l'existence d'un impôt économique levé à l'échelle nationale (fond de péréquation, taxation des actifs financiers d'entreprise, ...) géré localement par péréquations administrées successivement aux niveaux régional, départemental, lieu de vie ... ?

La réponse, sans être unique, appelle à compléter la notion d'autonomie fiscale par celle d'autonomie financière.

**Gérard BURN**  
Expert Comptable  
Elu Local

## **LES VOIES D'EVOLUTIONS DU CONTROLE EXTERNE LEGAL DES COLLECTIVITES LOCALES : IMITATION VERS LA CERTIFICATION DES COMPTES OU INNOVATION ?**

Les différentes composantes du système d'information de gestion local ont connu ces dernières années d'importantes évolutions, tant légales que volontaires. Ces mutations se caractérisent, entre autres, par une modernisation du cadre comptable et budgétaire, par un élargissement de la communication volontaire et légale, ainsi que par un développement des pratiques de contrôle de gestion et d'évaluation des politiques publiques locales.

Au plan des pratiques de contrôles externes, ces évolutions, d'abord formalisées par le développement des audits sous une forme contractuelle, ont conduit à l'émergence d'un débat sur la certification des comptes locaux. Le Sénat dans son rapport n° 520 (AMOUDRY, 1998) identifie en effet les problèmes de délais d'intervention des Chambres Régionales des Comptes (CRC), d'absence de procédures de recours ou de délimitation difficile entre contrôle de régularité et contrôle d'opportunité. D'autres mettent en évidence les limites quantitatives et qualitatives des contrôles préfectoraux<sup>2</sup>. Face à ces insuffisances qui ont fait l'objet d'une large

<sup>2</sup> Cf. rapports annuels de la Cour des Comptes.

littérature, des réflexions devaient ainsi être engagées sur les voies d'amélioration ou voies alternatives aux modes actuels de contrôles externes locaux.

### **1.- Emergence d'un débat sur la certification des comptes des collectivités locales**

Le désordre perçu des organisations publiques, marqué pour certaines villes par des difficultés, voire des scandales financiers, et pour d'autres par une insuffisante maîtrise de la gestion locale, semble appeler la refonte du contexte externe public, adapté à une complexité croissante et aux changements de notre société. Largement influencé par les méthodes de contrôle utilisées par les entreprises privées, un débat sur la certification des comptes locaux a alors émergé<sup>3</sup>.

Les réflexions de ce débat sont principalement organisées autour de deux questions, le *qui* et le *comment*, et concernent de manière plus générale l'intervention éventuelle des commissaires aux comptes, des cabinets d'audit et de conseil dans le secteur public. Les interrogations du Comité consultatif de la modernisation comptable et budgétaire sont à ce propos symptomatiques : « *Qui portera la responsabilité de les certifier, selon quelles modalités et quelles seront leurs sanctions ? L'actuelle procédure du contrôle de légalité peut-elle tenir lieu de certification ? Quel peut et doit être, en la circonstance, le rôle respectif de la CRC, du comptable et du préfet ?* » (LAURENT, 1992, p. 73).

Ce débat oppose deux conceptions. La première prône la mise en place d'une certification des comptes locaux comme évolution des contrôles externes publics. Cette certification serait, en effet, nécessaire à la réduction d'insuffisances qui, outre celles mises en évidence par le rapport du Sénat, concernent l'absence de responsabilité des magistrats financiers, la déconnexion des observations des CRC du processus d'information local, ou encore l'insuffisance des pouvoirs d'investigation des comptables publics. L'Ordre des Experts-Comptables (OEC) proposait déjà en 1991 au Comité consultatif pour la réforme de la comptabilité communale, le principe d'une révision légale annuelle des comptes des collectivités locales. D'après DE KERVILER, présidente du comité secteur public de l'OEC à cette date, « *un*

*bon contrôle extérieur devrait constituer la contrepartie logique des attributions étendues, transmises eu niveau local depuis la décentralisation* » (DE GAULMYN, 1991). En 1992, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) s'inscrit dans cette voie et consacre ses 9<sup>èmes</sup> assises nationales au rôle du commissaire aux comptes dans l'environnement des collectivités locales. La certification de la situation financière des satellites (CNCC, 1992, p. 47) et celle des comptes de la ville (CNCC, 1992, p. 52-53) y sont considérées comme des évolutions souhaitables, voire inéluctables. En 1995 et 1996, une deuxième vague d'opinion se manifeste, non plus en provenance d'organisations professionnelles de la comptabilité et de l'audit, mais des acteurs locaux eux-mêmes. Ainsi, RICHARD (1995, p. 64), président du Crédit Local de France, DELEVOYE (LES ECHOS, 1996, p. 47), alors président de l'Association des Maires de France, ainsi que certains élus locaux dans l'étude de l'Institut de la Décentralisation (LAURENT, 1995, p. 7) se positionnent en faveur de la certification des comptes locaux. Enfin, WATHELET (2000), président de section d'une CRC, établit un essai prospectif sur la mise en place d'une certification des comptes, des budgets et des rapports financiers locaux. Cette évolution répondrait, d'après l'auteur, à « *un système surdimensionné de contrôle externe tutélaire et sous-dimensionné de contrôle externe non tutélaire qui se révèle bureaucratique, non attractif et bloqué* ».

A cette conception de l'évolution des contrôles externes publics, s'opposent des magistrats financiers ou comptables publics qui considèrent la certification des comptes locaux comme un faux problème. En effet, pour eux, les procédures d'exécution, de comptabilisation et de contrôle édictées par les règles de la comptabilité publique constituent des garanties suffisantes. Le triptyque de contrôle assuré par le Préfet, d'abord, un comptable public séparé de l'ordonnateur et responsable pécuniairement, ensuite, et par une CRC jugeant les comptes émis par le comptable et examinant la gestion de la collectivité locale, enfin, leur apparaît ainsi comme un système équivalent, sinon plus ambitieux, à une certification des comptes par des commissaires aux comptes (CHARTIER<sup>4</sup> ; PRADA et al., 1993, p. 527). Dans le même sens, certains pensent qu'une telle évolution aurait pour conséquence de transférer les responsabilités de contrôle de l'Etat à des tiers privés, et donc de conduire à une augmentation des coûts du contrôle externe public, puis de

<sup>3</sup> Par deux fois, LAURENT qualifie celui-ci de complexe et remarque, notamment, qu'il est « *certainement celui qui, en matière de transparence financière, est aujourd'hui le moins bien balisé* » (LAURENT, 1995, p. 56).

<sup>4</sup> In LES ECHOS, 1996, p. 47.

soulever des difficultés liées à la conciliation de logiques de vérification privée et publiques (CASANAVE<sup>5</sup>).

Ce débat opérationnel et technique ne semblant pas trouver d'issue, il semble nécessaire d'envisager de manière plus générale les voies d'évolution du contrôle externe légal. Même si la certification des comptes serait susceptible d'après GERMOND, président de la CNCC en 1993, d'éviter les désordres perçus ou constatés dans certaines communes, ainsi que de prévenir des évolutions dangereuses mal décelées par le système en place<sup>6</sup>, des pratiques innovantes doivent en effet être aussi prises en considération comme possible évolution du contrôle externe actuel.

## **2.- Les évolutions possibles du contrôle externe légal des collectivités locales**

Comme dans tout changement au sein d'organisations publiques, entendu comme « *une modification, observable dans le temps, d'une situation existante et qui affecte l'organisation ou le fonctionnement d'une entité, d'une manière non provisoire* » (AMIEL et al., 1998, p. 217), deux voies peuvent être prises en considération comme perspectives d'évolution : celle de l'imitation et celle de l'innovation (METCALFE<sup>7</sup>).

Concernant la première de ces voies, celle de l'imitation, le changement consisterait en la transposition de la certification des comptes aux villes françaises, dont nous avons déjà abordé les premiers débats. La tentation en la matière pourrait, en effet, consister au transfert direct des principes et méthodes en place dans les entreprises privées dont les exemples sont déjà nombreux au plan local. Le développement des politiques tarifaires tendant à aligner le comportement des collectivités sur un modèle de marché, la logique de filialisation par le jeu des relais constitués par des SEML, ou encore la mise en place progressive d'une fonction contrôle de gestion dans la collectivité correspondent ainsi à cette logique de transfert par imitation. Or, plusieurs auteurs soulignent assez tôt les limites de cette transposition directe. LE LAMER (1986, p. 241), par exemple, constate que la plupart des importations de modes managériales issues du secteur privé dans les années 1980 se sont

révélées de « *fausses pistes* », la gestion de la commune relevant d'abord de modes de gestion particuliers. L'expérience ramène en effet au réalisme, et ce faisant à la complexité. Ajoutées aux défis techniques, de nombreuses contraintes culturelles et identitaires (LABOURDETTE, 1996) font que la tentation du transport intégral des principes et outils du modèle privé aux collectivités locales doit être nuancée, voire remise en cause.

Concernant la seconde voie d'évolution, celle de l'innovation, le changement consisterait en la mise en place de moyens nouveaux et distincts des formes actuelles de contrôle externe légal. D'après BOUCKAERT et HALACHMI (1995, p. 13), cette voie de l'innovation permettrait le développement de changements structurels au niveau interorganisationnel, différenciant ainsi le management public d'un management privé plus focalisé sur l'amélioration des capacités micro-organisationnelles.

Au-delà de ces deux possibles évolutions, BOUCKAERT et HALACHMI (1995, p. 13) évoquent aussi la possibilité que les voies de l'imitation et de l'innovation soient considérées de façon concomitante. Appliquée au changement des contrôles externes publics légaux, cette logique demanderait d'appréhender des formes de contrôle à la fois originales pour les collectivités locales par rapport aux modes existants, mais aussi déjà appliquées dans d'autres types d'organisations. Or, ces formes semblent déjà exister au travers des pratiques volontaires et contractuelles de l'audit externe. Ces dernières représentent, en effet, un changement conceptuel comparé aux moyens légaux de contrôles publics, ainsi qu'une adaptation de contrôles externes existants dans les organisations privées ou semi-privées.

Plus qu'une simple transposition de la certification des comptes, comme cela est envisagé par plusieurs acteurs locaux, dont nombre d'élus municipaux, les voies d'évolution des contrôles externes légaux semblent alors devoir être envisagées de manière plus générale et moins instrumentale. Dans cette logique, l'analyse des pratiques volontaires locales d'audit externe, révélant leurs fonctions et finalités, renseignera sur les besoins et attentes des acteurs locaux en matière de systèmes de contrôle et d'information à mettre en œuvre. Le changement, s'appuyant sur les pratiques existantes des collectivités locales, serait alors mieux accepté et intégré.

<sup>5</sup> In CNCC, 1992, p. 58.

<sup>6</sup> Déclarations à la tribune de l'Expansion à l'occasion des Assises Nationales de décembre 1991.

<sup>7</sup> In BOUCKAERT et HALACHMI, 1995, p. 13.

### **3.- Les pratiques contractuelles d'audit externe comme base de l'évolution des contrôles externes légaux**

Les pratiques contractuelles d'audit externe se développent dans les collectivités locales au début des années 1980 lorsque plusieurs villes de gauche basculent à droite. Les nouveaux maires décident alors de produire un bilan de la gestion socialiste deux années après la victoire de la gauche au plan national (LORRAIN, 1993, p. 500). Les élections municipales de 1989, puis celles de 1995, amplifient le phénomène, l'audit de début de mandat devenant quasiment un réflexe pour un nouveau maire (COURTOIS, 1995, p. 6). La médiatisation par la presse des conclusions des auditeurs est d'ailleurs de plus en plus importante. Le début de l'année 2001, après les élections municipales de mars 2001, ne déroge d'ailleurs pas à la règle.

Le comportement des villes en matière d'audit externe contractuel est ici décrit sur la base d'analyses empiriques réalisées sur la période 1995-2000<sup>8</sup>. En combinant les fonctions de contrôle et d'information de l'audit externe, la classification suivante est obtenue :

*Figure 1 : Typologie fonctionnelle d'audit externe contractuel*

Dans ce cadre, quatre types d'audit externe peuvent être distingués. L'audit de conformité répond à un besoin de vérification d'opérations ou d'informations par rapport à des normes existantes. Sa finalité est seulement interne, à la différence de l'audit financier dont les conclusions sont destinées à être diffusées à l'extérieur de la commune. Le terme « audit financier » est entendu ici dans son acception traditionnelle, héritée du secteur privé. Cet audit remplit un rôle d'assurance et d'information des tiers. L'audit managérial répond, lui, à des besoins d'amélioration de la performance des activités publiques et d'évaluation *a priori* et *a posteriori* des politiques publiques. Comme l'audit

de conformité, ces conclusions ne sont pas vouées à être communiquées à l'extérieur de la commune, mais à être utilisées en interne à des fins managériales. Elles pourront être utilisées pour prendre des décisions aux niveaux opérationnel, stratégique ou politique. L'audit étendu répond, enfin, au même besoin de contrôle, mais il est destiné en plus à informer les acteurs externes de la collectivité. Le terme étendu est ici utilisé pour signifier que ce type d'audit cumule une fonction de contrôle complémentaire et une fonction d'information interne et externe.

A l'analyse des données empiriques sur la période considérée, il apparaît que les pratiques contractuelles locales constituent à la fois un moyen d'assurance et un moyen contribuant à la maîtrise de l'organisation auditée. L'appréciation de la situation financière de la ville en début de mandat, ainsi que l'analyse de conformité des pratiques des organisations satellites sont des exemples de la première de ces finalités. Dans une logique complémentaire, l'audit externe contractuel peut ensuite être considéré comme un dispositif d'assistance au pilotage et à la maîtrise des organisations. La performance du management local paraît requérir, en effet, un dispositif organisationnel identifiant et améliorant les procédures et les pratiques ne répondant pas aux critères d'économie, d'efficacité et d'efficacités. Les systèmes internes de contrôle y contribuent ; l'audit externe les complète en testant les pratiques du système interne, en identifiant les problèmes, et en proposant des améliorations possibles.

L'audit externe contractuel renseigne ainsi les décideurs locaux. Ce rôle de conseiller est d'autant plus important dans les collectivités territoriales où les élus ressentent des difficultés à savoir ce qui se passe réellement concernant les activités dont la gestion est déléguée, voire même dans leurs propres services administratifs et techniques. Au-delà de cette information directe, l'audit externe contractuel constitue également un moyen de légitimation, sur les plans interne et externe, par le statut indépendant de l'auditeur mais aussi par le référentiel utilisé. Cette fonction de légitimité est largement perceptible dans les cas des audits de début de mandat, où après avoir dressé un bilan défavorable de la gestion municipale passée, l'audit permet alors de justifier les changements politiques à mettre en œuvre et apparaît comme une méthode d'accompagnement du changement, comme une rupture avec la gestion passée ou comme un acte fondateur. En substituant une logique technico-scientifique à une logique politique (ABIKER, 1996, p. 36), les auditeurs externes

<sup>8</sup> CARASSUS, 2002.

contractuels préservent ainsi les maires de la polémique<sup>9</sup>.

Ces descriptions de pratiques permettent au total de connaître le comportement des collectivités locales en matière d'audit externe contractuel, au-delà des expériences de début de mandat largement médiatisées. Ces descriptions permettent aussi, et surtout compte tenu de la question évoquée ici, de préciser les dimensions qui différencient les pratiques d'audit contractuelles et le modèle de certification des comptes actuellement en vigueur dans les entreprises privées. Ainsi, pour apporter une réponse définitive à la question de la certification de comptes des collectivités locales, il apparaît que l'objectif de ce mode de contrôle, centré sur l'attestation des états financiers sur la base de critères de sincérité, de régularité et d'image fidèle, semble trop restreint voire inadapté aux finalités politico-managériales du comportement des villes françaises en matière d'audit externe contractuel. En effet, le mode de contrôle externe à mettre en œuvre ne doit pas, semble-t-il, seulement contribuer à garantir la qualité des informations financières, mais doit aussi participer à la maîtrise de leur gestion.

### **Conclusion : Vers une nécessaire évolution légale des contrôles externes publics locaux associant imitation et innovation**

En matière d'évolution des contrôles externes publics locaux, les premiers débats se focalisant sur la possible application de la certification des comptes aux collectivités locales datent du début des années 1990. Face aux insuffisances des contrôles externes publics existants, une problématique instrumentale émerge en effet, et parvient à de fortes oppositions focalisées sur la qualité des intervenants, publics ou privés, et les conditions opérationnelles de la certification. L'enquête de WATHELET (2000, p. 333), qui se place dans ce cadre d'analyse, aboutit d'ailleurs à des résultats inverses à ceux attendus. La majorité des gestionnaires des grandes collectivités territoriales n'estime pas, en effet, que la réunification du contrôle financier complétée par l'instauration d'un audit financier légal annuel des comptes et des budgets locaux constitue un progrès par rapport à la situation existante.

---

<sup>9</sup> A ce propos, CARASSUS et LABORDE (2002) montrent qu'un audit de début de mandat, dont l'engagement peut être largement associé au changement d'équipe municipale, n'a pas d'impact politique, escompté au moment de son engagement, sur la réélection de l'équipe municipale à la prochaine échéance locale.

Pour apporter une réponse à la nécessaire évolution des contrôles externes publics locaux, nous avons choisi d'élargir le débat centré sur l'imitation par les collectivités locales de méthodes privées. Nous considérons ainsi les pratiques innovantes de ces collectivités en matière de contrôle externe au travers des engagements d'audit externe contractuel. Les analyses engagées permettent, non seulement, de décrire les pratiques volontaires locales, mais aussi, et surtout, de montrer que les besoins des acteurs locaux en matière de contrôle externe dépassent largement les fonctions et finalités de la certification des comptes.

De plus, il apparaît que la nature des fonctions de contrôle et d'information de l'audit externe contractuel marquée dans le contexte local par des finalités politico-managériales, pourrait constituer une voie d'évolution du contrôle externe public. Cette perspective, qui pourrait être engagée de façon légale pour répondre aux principales critiques formulées à l'encontre des pratiques publiques actuelles, mettrait en œuvre un moyen de contrôle externe local à la fois innovant et actuel. Cette possible évolution, qui rapprocherait le cas français du modèle de contrôle externe public appliqué dans les pays anglo-saxon<sup>10</sup>, répondrait au total à des enjeux managériaux et politiques.

Dans une dimension managériale, ce nouveau type de contrôle externe permettrait, en étant largement associé au processus organisationnel de décision, un apprentissage collectif et une révision ex post de décisions prises. Or, de nombreux auteurs montrent en quoi la nature des contrôles externes actuels, focalisés sur la régularité des opérations et leurs conditions d'exercice, notamment la périodicité d'intervention des CRC, les déconnectaient du processus d'information interne. L'audit externe appliqué au contexte public local rentre dans cette perspective, non seulement en prenant en considération des fonctions de contrôle orientées vers l'amélioration des performances et l'évaluation des politiques publiques, mais aussi en se fondant, par une approche systémique, sur la qualité des contrôles internes existants, eux-mêmes en pleine mutation. Dans une dimension politique et dans l'ambition d'un « nouveau » système démocratique local, il apparaît que l'information possède une valeur pédagogique permettant à l'électeur de réapprendre à être un citoyen. Or, l'insuffisante qualité de l'information financière locale, expliquée en partie par la nature et les conditions d'exercice des contrôles externes publics actuels, ne permet pas aux élus locaux et

---

<sup>10</sup> Cf. CARASSUS et RIGAL (1999).

aux fonctionnaires territoriaux de répondre des responsabilités qui leur ont été conférées, et aux citoyens d'exercer un contrôle politique éclairé.

Une évolution légale des contrôles externes publics locaux actuels, largement inspirée des pratiques contractuelles locales et non pas d'un modèle inadapté de certification des comptes, constitue une réponse à ces enjeux. Par une reddition des comptes ordonnée par des objectifs spécifiques, l'audit externe participe au dynamisme de la démocratie locale. Par son imbrication au système de contrôle interne, qu'il complète et fait évoluer, il contribue à la maîtrise de la gestion locale.

### **David CARASSUS**

Maître de conférences en Sciences de gestion (IAE de Pau)

Expert-comptable mémorialiste

<http://www.univ-pau.fr/~carassus/>

## **BIBLIOGRAPHIE**

**ABIKER David**, « Les consultants dans les collectivités locales », LGDJ, 1996.

**AMIEL Michel, BONNET Francis, JACOBS Joseph**, « Management de l'administration », De Boeck Université, 1998.

**AMOUDRY Jean-Paul (Président)**, « Chambres régionales des comptes et élus locaux », Les rapports du Sénat, Commission des finances - Commission des lois, n° 520, 1997-1998.

**BOUCKAERT Geert, HALACHMI Arie**, « The challenges of management in a changing world », in « The enduring challenges in public management. Surviving and excelling in a changing world », Geert BOUCKAERT and Arie HALACHMI (eds), San-Francisco: Jossey-Bass, 1995.

**CARASSUS David**, « L'audit externe des villes et de leurs satellites : contribution à la compréhension des pratiques contractuelles dans une perspective d'évolution du système d'information de gestion local », Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université de Pau et des Pays de l'Adour, IAE, 2002.

**CARASSUS David, RIGAL Jean-Jacques**, « Les contrôles externes des finances locales en Europe et en Amérique du Nord : vers un modèle hybride ? », Revue Française de Comptabilité, avril 1999.

**CARASSUS David, LABORDE David**, « L'impact politique des audits de début de mandat », Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Toulouse, Mai 2002.

**CNCC**, « Le rôle du commissaire aux comptes dans l'environnement des collectivités locales », Synthèse des 9ème Assises Nationales, 1992.

**COURTOIS D.**, « L'audit de début de mandat : un exercice nécessaire ? », La Gazette, 30 octobre 1995.

**GAULMYN I. (DE)**, « Réforme de la comptabilité : les experts-comptables guignent le marché de la certification des comptes communaux », Les Echos, 23 juillet 1991.

**LABOURDETTE André**, « Les difficultés des méthodes de gestion privée dans les communes », in « Le Maire-Entrepreneur ? », Publié à l'occasion des premières rencontres « Ville-Management » à Biarritz, sous la direction de Jean-Jacques RIGAL et Robert LE DUFF, Presses Universitaires de Pau, 1996.

**LAURENT Philippe (sous la direction)**, « Finances locales, transparence financière et démocratie », Rapport, Institut de la Décentralisation, janvier 1995.

**LAURENT Philippe**, « Transparence financière et démocratie locale », in « La décentralisation, réforme de l'Etat », édité par Michel CROZIER et Sylvie TROSA, Boulogne-Billancourt, Ed. Pouvoirs Locaux, 1992.

**LE LAMER C.**, « L'évolution de la gestion communale en France depuis vingt ans », Annuaire des Collectivités Locales, 1986.

**LES ECHOS**, « Les villes livrées aux audits : les nouveaux maires font chiffrer l'ampleur des déficits », Jeudi 7 mars 1996.

**LORRAIN Dominique**, « La décentralisation comme une histoire en train de se faire », in « Gouvernement local et politiques urbaines », Actes du Colloque international, sous la direction de Sylvie BIAREZ et Jean-Yves NEVERS, CERAT, Grenoble, 2-3 février 1993.

**OEC**, « Livre blanc de la réforme de la M12 », Revue Française de la Comptabilité n° 225, juillet - août 1991.

**PRADA M. et al.**, « La modernisation de la gestion des collectivités locales et des établissements publics », Colloque « La comptabilité publique - continuité et modernité », Paris, novembre 1993.

**RICHARD Pierre**, « Le temps des citoyens - Pour une démocratie décentralisée », Presses Universitaires de France, collection Politique d'Aujourd'hui, 1995.

**WATHELET Jean-Claude**, « Budget, comptabilité et contrôle externe des collectivités territoriales - Essai prospectif », Edition l'Harmattan, collection finances publiques, 2000.

## **PRECAUTIONS A PRENDRE EN MATIERE DE DELEGATION AU MAIRE DU POUVOIR D'ESTER EN JUSTICE**

Les dernières décennies ont connu une judiciarisation marquée de la vie communale.

Ainsi, le contrôle a posteriori des actes des collectivités territoriales instauré par les lois de décentralisation a développé les recours devant la juridiction administrative intentés par les représentants de l'Etat.

Pareillement, la présence des oppositions politiques au sein des organes délibérants, en facilitant une meilleure information, a favorisé une augmentation des actions contre les décisions de ces dernières.

Enfin, le citoyen hésite de moins en moins à agir en justice, soit contre les décisions des collectivités, soit en responsabilité contre celles-ci, du fait des dommages qu'aurait pu lui causer le fonctionnement, ou le dysfonctionnement, des services publics locaux.

Il a résulté de l'ensemble de ces facteurs une multiplication des procédures contentieuses, administratives essentiellement mais aussi civiles ou pénales, auxquelles les communes sont amenées à faire face.

La question des conditions de l'action en justice des communes s'en pose avec d'autant plus d'acuité.

Le Code général des collectivités territoriales pose en principe à cet égard que la compétence en matière de décision d'agir en justice appartient au conseil municipal (article L.2132-1), le rôle de l'exécutif étant limité à la représentation en justice en exécution de la décision prise par l'assemblée délibérante (articles L.2132-2 et L.2122-21-80).

Ainsi, le maire ne peut agir en justice qu'avec l'autorisation du conseil municipal (CE, 5 novembre 1947, Nègre, Rec. p.406), une telle autorisation étant nécessaire que la commune soit demanderesse (CE, 20 octobre 1937, commune de Quasquarra, Rec. p.827) ou défenderesse (CE, 3 mai 1963, commune de Pierrelatte, Rec. p.958).

Une action introduite par l'exécutif local en l'absence d'une décision de l'assemblée délibérante serait irrecevable (CE, 5 novembre 1947, Nègre, précité), même en défense (CE, 23 janvier 1959, commune d'Huez, Rec. p.67), une

sanction identique s'appliquant même aux interventions (CE, 10 décembre 1952, Defos du Rau, Rec. p.565).

Il convient toutefois de noter que, par dérogation, la jurisprudence admet que le maire puisse intenter une action en référé sans autorisation du conseil municipal, en considération de la nature même de l'action en référé, qui ne peut être intentée qu'en cas d'urgence (CE, 28 novembre 1980, ville de Paris, Rec. p.446).

Ainsi, les dispositions générales des collectivités territoriales imposent qu'en principe chaque action en justice intentée au nom d'une commune fasse l'objet d'une délibération spécifique du conseil municipal.

Les impératifs de réactivité et de rapidité souvent inhérents à la conduite des actions en justice sont toutefois difficilement compatibles avec une telle obligation, eu égard notamment à la fréquence de réunion du conseil municipal.

C'est pourquoi, dans un souci de réalisme, le Code général des collectivités territoriales a ouvert la possibilité au conseil municipal de donner délégation au maire pour agir en justice au nom de la commune.

L'article L.2122-22 dispose à cet égard que :

*« Le maire peut, en outre, par délégation du conseil municipal, être chargé, en tout ou partie, et pour la durée de son mandat :*

.....

*16' d'intenter au nom de la commune les actions en justice ou de défendre la commune dans les actions intentées contre elle, dans les cas définis par le conseil municipal ».*

La délégation donnée au maire en application de l'article susvisé peut être soit limitée, soit générale.

Dans le cadre d'une délégation limitée, le conseil municipal peut charger le maire d'agir en justice au nom de la commune seulement pour des affaires précises ou des catégories particulières de contentieux (par exemple, pour tel ou tel litige précisément identifié ou uniquement en matière de contentieux d'urbanisme, de fonction publique territoriale, etc ... ).

Une telle limitation est légale mais, pour être régulière, la délégation doit préciser les cas pour lesquels elle est donnée.

Ainsi, il a été jugé que la délibération par laquelle le conseil municipal, par référence à l'article L.122-20 du Code des communes (devenu L.2122-22 du CGCT), à déléguer « une partie de ses compétences au maire » ne pouvait pas, faute de précision quant à l'identification de ces compétences, « être regardée comme ayant donné au maire délégation pour défendre la commune dans les actions intentées contre elle » (CE, 2 février 2000, commune de Saint-Joseph, DA 2000, n°53).

En revanche, est valable la délégation donnée au maire de « défendre la commune dans les actions contentieuses intentées contre elle » (CE, 18 mai 1994, Mme Mercier, Rec. p.243).

Une telle délégation ne permet toutefois au maire de ne valablement agir que dans les litiges où la commune est en position de défense.

Le conseil municipal peut également, dans le cadre de l'article L.2122-22-16', donner au maire une délégation générale d'agir en justice.

La validité de telles délégations est reconnue, le Conseil d'Etat admettant que « le conseil municipal peut légalement donner au maire une délégation générale pour ester en justice au nom de la commune pour la durée de son mandat » (CE, 27 juillet 1988, Gohin, Rec. p.656; CE, 21 octobre 1994, commune de Roissy-en-Brie, n°154323; CE, 30 juillet 1997, commune de Montrouge, BJDJ 1997, p.442).

Si le principe de la validité d'une délégation générale ne soulève ainsi pas de difficultés particulières, sa mise en oeuvre a toutefois donné lieu à des interrogations qui ont suscité de nombreuses et contrastées décisions des juridictions administratives.

Ainsi, dans un premier mouvement, des juridictions d'appel ont considéré que n'autorisait pas valablement le maire à agir la délibération se contentant de reprendre de manière générique les dispositions de l'article L.2122-22-160 (CAA Bordeaux, 30 décembre 1991, commune de la Grande Motte, RFDA 1992, p.647; CAA Paris, 6 février 1996, commune de Chambourcy, DA 1996, n°230; CAA Nantes, 18 décembre 1996, Rec. p.750).

Selon ces décisions, de telles délibérations n'ont pas pour effet de définir les cas pour lesquels le maire pourra agir, alors que l'article L.2122-22-16' précise bien que la délégation est donnée « dans les cas définis par le conseil municipal ».

Ce courant jurisprudentiel n'a toutefois pas été consacré par le Conseil d'Etat qui a adopté une position plus souple.

Ainsi, amenée à juger de l'efficacité d'une délégation d'agir en justice donnée au maire aux termes de deux délibérations, la première se bornant à reproduire les termes de l'article L.2122-22-16', la seconde à lui donner délégation

« pour ester en justice », la Haute Juridiction a considéré que « ces délégations, bien qu'elles ne définissent pas les cas dans lesquels le maire pourra agir en justice, lui ont l'une et l'autre donné qualité pour agir en justice au nom de la commune et la représenter régulièrement » (CE, 4 mai 1998, De Verteuil, Rec. p. 1081).

Par cet arrêt, le Conseil d'Etat indique nettement que le seul fait, dans la délibération, de reprendre les termes de l'article L.2122-22-W suffit à valablement donner délégation au maire d'agir en justice au nom de la commune.

Ainsi, la jurisprudence administrative en matière de délégation au maire du pouvoir d'agir en justice semble désormais clairement fixée dans le sens d'une certaine souplesse, et ne laisse plus les communes à la merci pour le sort de leurs actions, d'une maladresse ou d'une imprécision de rédaction de la délibération.

La solution n'est, en revanche, pas aussi clairement dégagée devant les juridictions judiciaires.

Certes, au civil, la position de la Cour de cassation paraît proche de celle du Conseil d'Etat (en ce sens, voir Cass. Civ. 2ème, 4 juin 1993, Syndicat des eaux de Xaitnrailles-Montgaillard, Dalloz 1993, IR, p.174).

Sur le plan pénal, la position de la chambre criminelle de la Cour de cassation semble, au contraire, beaucoup plus exigeante.

Il apparaît en effet que, devant la juridiction répressive, les délégations d'agir en justice données au maire ne soient considérées comme efficaces que pour autant que la délibération accordant cette délégation précise les cas pour lesquels celle-ci est donnée.

Ainsi, dans une décision du 8 octobre 1996 (Cass. Crim, 8 octobre 1996, pourvoi n°95-84.475) la Chambre criminelle de la Cour de cassation a approuvé une Cour d'appel d'avoir déclaré irrecevable la constitution de partie civile présentée par un maire au nom d'une commune en application d'une délibération qui « se bornait à se référer aux dispositions de l'article L. 122-20 du Code des communes, reprises par l'article L.2122-22 du Code général des collectivités territoriales ».

Une analyse identique a été adoptée par la chambre d'instruction de la Cour d'appel de Versailles (CA Versailles, 110ème chambre, 2 octobre 2002) qui a déclaré irrecevable la plainte déposée par une commune sur le fondement d'une délibération prise en application de l'article L.2122-22 déléguant au maire le pouvoir « d'intenter au nom de la commune des actions en justice ou de défendre la commune dans les actions intentées contre elle ».

La motivation de cette décision est particulièrement éclairante sur l'appréciation de la validité des délégations du pouvoir d'ester en justice par le Juge répressif

La Cour, dans la décision précitée, relève en effet que :

« *Considérant que, selon l'article L. 122-20 du Code des communes, en vigueur lors du dépôt de la plainte, devenu l'article L.2122-22 du Code général des collectivités territoriales, le maire peut, par délégation du conseil municipal, être chargé en tout ou partie, et pour la durée de son mandat, d'un certain nombre d'attributions, parmi lesquelles (paragraphe 16<sup>e</sup>) celle « d'intenter au nom de la commune les actions en justice ou de défendre la commune dans les actions intentées contre elle, dans les cas définis par le conseil municipal » ;*

*Considérant qu'il s'en déduit que si ce texte permet au maire, par délégation du conseil municipal, d'intenter, au nom de la commune, des actions en justice, ce n'est que « dans les cas définis par le conseil municipal » ;*

*Qu'en conséquence, sauf à priver de toute portée cette exigence légale, la délibération du conseil municipal ne peut se borner à viser par référence les dispositions de l'article L.2122-22-W ' ou à les reproduire servilement, sans définir les cas de délégation, ou sans indiquer expressément que cette délégation est valable pour l'ensemble du contentieux de la commune ».*

Il apparaît ainsi que, contrairement aux Juges administratifs et civils, le Juge répressif exige un niveau de précision supérieure des délibérations de délégation du pouvoir d'ester en justice.

Un tel niveau a pu être regardé comme atteint par la délibération habilitant un maire « à *ester en justice pour défendre les intérêts de la circonscription territoriale dans l'action engagée à l'encontre de tous ceux dont la responsabilité pénale ou civile pouvait être recherchée à l'occasion du fonctionnement de l'organisme dit « cuisine centrale municipale »* (Cass. Crim. 22 janvier 1990, DA 1990, n°327).

La sévérité ainsi manifestée par les juridictions pénales peut, en cas de précision insuffisante de la délibération, s'avérer d'autant plus dommageable pour la commune que la jurisprudence considère que la délibération doit obligatoirement précéder le dépôt d'une plainte avec constitution de partie civile, une délibération postérieure à ce dépôt ne pouvant le valider rétroactivement (Cass. Crim. 18 février 1987, Biancoto, Dalloz 1987, IR, p.74).

Ainsi, si la jurisprudence administrative, en matière de délégation du pouvoir d'agir en justice, semble désormais fixée dans un sens libéral qui valide la rédaction habituelle de telles délégations, l'exigence en la matière du Juge répressif demeure supérieure.

La prudence conseille à cet égard aux communes, lorsqu'elles décident d'intenter une action au pénal, de prendre une délibération spécifique visant expressément l'affaire pour laquelle pouvoir est donné au maire.

**Delphine KRUST**  
Avocat à la Cour

**Stéphane PENAUD**  
Avocat à la Cour

## **CONTRÔLE DU RAPPORT FINANCIER DU DÉLÉGATAIRE DE SERVICE PUBLIC**

La délégation d'un service public<sup>11</sup> est un moyen pour les entreprises de concourir à la réalisation de missions relevant de l'intérêt général comme une occasion, pour les collectivités publiques, de faire appel au secteur privé. Cette association, qui est connue et fonctionne sous diverses formes depuis longtemps, ne manque pas de susciter, parfois, des interrogations sur d'éventuels conflits d'intérêts (public et privé). Le prétexte peut en être le rôle du commissaire aux comptes pour la certification des comptes produits par le délégataire du service public.

**POUR MIEUX SITUER L'ENJEU DE CE DEBAT, IL FAUT RAPPELER LES PRINCIPALES OBLIGATIONS COMPTABLES DES DELEGATAIRES DE SERVICE PUBLIC QUI SONT DE NATURES DIFFERENTES ET EN TIRER LES CONSEQUENCES QUANT A L'INTERVENTION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES.**

Comme toute entreprise, le délégataire doit produire des comptes annuels qui sont tenus et présentés selon les règles habituelles du droit commun. Sur ces comptes annuels, les missions du commissaire aux comptes sont clairement définies par la loi et la principale est de « *certifier que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la*

<sup>11</sup> : Cette notion, introduite par la loi « Sapin » en 1993, vient de recevoir une définition dans la loi n° 2001-1168 du 11 décembre 2001 dite « MURCEF » : « *Une délégation de service public est un contrat par lequel une personne morale de droit public confie la gestion d'un service public dont elle a la responsabilité à un délégataire public ou privé, dont la rémunération est substantiellement liée aux résultats de l'exploitation du service. Le délégataire peut être chargé de construire des ouvrages ou d'acquérir des biens nécessaires au service.* ».

*situation financière et du patrimoine de l'entreprise à la fin de cet exercice* ». La raison de cette intervention est simple : le commerce est fondé sur la confiance et cette confiance est organisée. C'est que les différents interlocuteurs d'une entreprise ont besoin de connaître sa richesse réelle, que sa mesure est assurée par la comptabilité et qu'il s'agit de s'assurer que la mesure est bonne. En certifiant les comptes des entreprises, les commissaires aux comptes contribuent au maintien de la confiance dans le commerce.

Et le contrat de délégation de service public dont une entreprise est titulaire, puisqu'il est à l'origine de flux financiers lui revenant, entre dans la composition de son patrimoine qui n'est que l'ensemble des biens, droits et obligations d'une personne. À ce titre, le commissaire aux comptes est tout naturellement amené à s'intéresser à la valeur de ce contrat, mais seulement pour la part qu'il tient dans le patrimoine, c'est-à-dire son évaluation et pour son rendement, c'est-à-dire sa contribution aux résultats constatés.

Mais la qualité de délégataire de service public oblige aussi à produire un rapport financier annuel établi dans une tout autre perspective (article L. 1411-3 du code général des collectivités territoriales) : « *Le délégataire produit chaque année avant le 1er 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.* ».

Il s'agit ici d'évaluer le coût de la délégation du service (mesuré chez le délégataire, éventuellement pour la part le concernant) puis le coût du service (mesuré chez la collectivité organisatrice du service). Le principe de base du droit administratif est que le coût d'un service<sup>12</sup> doit être payé par les usagers et la connaissance des coûts permet de fixer les tarifs. Le compte rendu financier du délégataire de service public obéit ainsi à une logique bien différente de celle de la comptabilité privée (la mesure de la richesse) : la bonne administration de la dépense publique.

Comme ce rapport financier du délégataire ne relève pas de la sphère du commerce, le

<sup>12</sup> : Ce principe vaut surtout pour les services industriels et commerciaux (par exemple, la distribution de l'eau). Mais la pratique montre assez que les usagers ne suffisent pas toujours : les contribuables apportent aussi leur obole.

commissaire aux comptes n'est pas fondé à intervenir ; plus précisément, la loi qui prévoit et organise ses missions est muette sur ce point. Pour cette raison, la compagnie nationale des commissaires aux comptes a statué sur l'intervention relative aux comptes rendus financiers aux collectivités territoriales en indiquant qu'elle s'inscrivait dans le cadre d'un examen limité (cf. bull. CNCC n° 94, p. 326, n° 113, p. 181 et le guide de contrôle des SEML).

Et si l'on compare les objets respectifs des comptes annuels et du compte rendu financier du délégataire, l'on est amené à constater une apparente contradiction qui a été résolue par l'emploi de méthodes de confection différentes.

La définition même de la délégation de service public exige que le délégataire prenne à sa charge une part prépondérante du risque économique du service. Et le prix de ce risque est normalement le profit qu'il retire du contrat conclu. Mais bien souvent, du point de vue de la collectivité organisatrice, l'on va s'attacher aux termes mêmes de la loi et décider que le coût du service ne peut comprendre de bénéfice. Mais c'est faire fi du contrat passé dont le coût, pour l'utilisateur, comprend normalement la rémunération du risque. Quant à connaître la part du bénéfice compris dans les tarifs pratiqués, l'on peut arguer du secret des affaires pour ne pas répondre à cette question.

**LA PRATIQUE A EMPRUNTE UNE AUTRE VOIE POUR ELUDER CES DISCUSSIONS. ELLE CONSISTE DANS L'USAGE DE METHODES DIFFERENTES POUR LA CONFECTION DES COMPTES ANNUELS ET DU RAPPORT FINANCIER DU DELEGATAIRE. C'EST AINSI, PAR EXEMPLE - ET NON DES MOINDRES -, QUE LE COUT DE FINANCEMENT DES INVESTISSEMENTS NECESSAIRES AU SERVICE QUI SONT A LA CHARGE DU DELEGATAIRE PEUT FAIRE L'OBJET D'UNE ESTIMATION DANS LE RAPPORT DU DELEGATAIRE EN FONCTION D'UN TAUX ET D'UNE DUREE QUI N'ONT QU'UNE VALEUR D'INFORMATION, ELOIGNEE DE LA REALITE JURIDIQUE. SELON QUE LE DELEGATAIRE LES AURA FINANCES PAR EMPRUNTS, PAR AUTOFINANCEMENT OU PAR CAPITAL, SON RESULTAT SERA DIFFERENT ET, DANS CERTAINS CAS, L'ON CONSTATERA QUE LE BENEFICE N'EST QUE LE COUT DE FINANCEMENT DES INVESTISSEMENTS. SANS QU'IL SOIT BESOIN DE POUSSER BIEN LOIN LE RAISONNEMENT, L'ON PEUT CONCEVOIR QUE LES COMPTES ANNUELS DU DELEGATAIRE SOIENT BENEFICIAIRES ET QUE LE COMPTE DE LA DELEGATION DU SERVICE SOIT DEFICITAIRE.**

**POUR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES QUI CERTIFIE LES COMPTES ANNUELS, IL VA DE SOI QUE LA PRESENTATION DE DEUX RESULTATS POUR UNE MEME ACTIVITE (NOTAMMENT LORSQUE L'ENTREPRISE A**

COMME SEULE ACTIVITE UNE SEULE DELEGATION DE SERVICE PUBLIC), LA POSITION EST DELICATE A TENIR. SUR LE PLAN DE LA PURE TECHNIQUE, IL EST TROP ACCOUTUME A MANIER LES REGLES D'EVALUATION POUR N'EN PAS CONNAITRE LES LIMITES ET SAVOIR QU'IL S'AGIT PLUS D'UN ART QUE D'UNE SCIENCE EXACTE. MAIS POUR LES TIERS, LA CHOSE EST DIFFERENTE CAR LA COMPTABILITE EST SOUVENT RESSENTIE COMME OBSCURE ET L'INCOMPREHENSION PEUT PRODUIRE UN JUGEMENT SEVERE DU CENSEUR DES COMPTES. IL IMPORTE DONC, LORSQUE LE COMMISSAIRE AUX COMPTES INTERVIENT SUR LE RAPPORT FINANCIER DU DELEGATAIRE, QU'IL LE FASSE EN UTILISANT LES TERMES APPROPRIES DE FAÇON A EVITER TOUTE CONFUSION DANS L'ESPRIT DES LECTEURS ET A GARANTIR SA SECURITE.

**Philippe GIAMI**

Expert-comptable, Commissaire aux comptes  
Cabinet « Comptes »

## LES NOUVELLES LEGISLATIONS ET LES SOCIETES D'ECONOMIE MIXTE

Les deux dernières années de la dernière législature ont été marquées par des lois importantes concernant les Sociétés d'Economie Mixte (SEM) soit directement : Loi du 2 janvier 2002 sur le nouveau statut des SEM, soit au travers de Lois plus générales : Loi SRU du 13 décembre 2000 et Loi du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques.

Il apparaît utile de présenter l'impact de ces textes sur la vie pratique des Sociétés d'Economie Mixte.

### I. LA LOI DE MODERNISATION DES SOCIETES D'ECONOMIE MIXTE N° 2002-1 DU 2 JANVIER 2002

#### **1. LE CAPITAL DES SOCIETES D'ECONOMIE MIXTE**

La part des collectivités est désormais plafonnée à 85 % du capital et 15 % pour les actionnaires privés. En cas de transfert de compétence à un établissement public de Coopération Intercommunale, la commune doit transférer plus des 2/3 des actions qu'elle détenait antérieurement au transfert de compétence.

#### **2. LES CONCOURS FINANCIERS**

➤ Les avances en compte courant sont autorisées mais encadrées comme suit :

- elles sont limitées dans le temps (durée de 2 ans renouvelable une fois au plus),

- elles sont plafonnées dans leur montant (elles ne peuvent excéder 5 % des recettes réelles de fonctionnement de la collectivité),

- elles ne sont pas autorisées pour des Sociétés d'Economie Mixte dont les capitaux propres sont inférieurs à la moitié du capital social du fait des pertes,

- elles sont remboursées à leur échéance ou converties en augmentation de capital,

- elles sont conditionnées à un vote de l'assemblée délibérante de la collectivité sur la base d'un rapport d'un représentant de la collectivité au Conseil d'Administration de la Société d'Economie Mixte et à une délibération du Conseil d'Administration de la Société d'Economie Mixte,

- elles sont allouées dans le cadre d'une convention expresse entre la Société d'Economie Mixte et la collectivité,

➤ Il est désormais possible pour les collectivités territoriales de verser des avances et des subventions aux Sociétés d'Economie Mixte pour des programmes d'intérêt général liés à la promotion économique du territoire ou à la gestion de services communs aux entreprises.

➤ Les participations à l'équilibre financier d'une convention publique d'aménagement sont éligibles au Fonds de Compensation de T.V.A., dès lors qu'elles constituent un moyen de financement d'un équipement public incorporé au domaine de la collectivité territoriale qui les verse.

Ces dispositions longtemps attendues par les Sociétés d'Economie Mixte après de nombreux arrêts d'une jurisprudence restrictive donnent une nouvelle liberté d'action aux Sociétés d'Economie Mixte.

#### **3. LE STATUT DES ELUS**

- La limite d'âge des représentants d'une collectivité territoriale est désormais conforme aux articles L. 225-19 et L. 225-70 du Code de commerce au moment de leur nomination. De même, la limite d'âge prévue à l'article L. 225-48

(ou L. 225-60) du Code de commerce s'applique au Président du Conseil d'Administration (ou membres du Directoire), sauf dispositions contraires des statuts.

En cas de fin légale du mandat de l'Assemblée délibérante, le mandat de ses représentants au Conseil d'Administration est prolongé jusqu'à la désignation des nouveaux remplaçants. Les pouvoirs des représentants des collectivités territoriales se limitent alors à la gestion des affaires courantes.

- Les élus ne sont pas considérés comme entrepreneurs de services municipaux, départementaux ou régionaux lorsqu'ils exercent leur mandat au sein des Société d'Economie Mixte. Ils ne sont pas considérés comme intéressés à l'affaire lorsque la collectivité délibère sur ses relations avec la Société d'Economie Mixte.

- La responsabilité civile qui résulte de l'exercice du mandat des représentants incombe à la collectivité territoriale ou au groupement dont ils sont mandataires.

- Les élus, représentants les collectivités territoriales, peuvent percevoir une rémunération de la Société d'Economie Mixte à condition d'y être autorisés par une délibération expresse de l'Assemblée qui les a désignés.

Ce nouveau statut apparaît plus clair et donne une sécurité accrue aux élus.

#### **4. LE FONCTIONNEMENT DES SOCIETES D'ECONOMIE MIXTE**

En cas de modification portant sur l'objet social, la composition du capital ou les structures des organes dirigeants, une délibération préalable de l'Assemblée délibérante de la collectivité est nécessaire

L'Assemblée délibérante inscrit à l'ordre du jour de sa prochaine réunion l'examen du rapport du délégataire de service public et en prend acte.

Lors d'un appel d'offres lancé par une Société d'Economie Mixte, les entreprises actionnaires de la Société d'Economie Mixte peuvent librement concourir, sauf si le règlement de la consultation l'interdit expressément.

#### **5. LES CONVENTIONS PUBLIQUES D'AMENAGEMENT**

Les conventions publiques d'aménagement liant une Société d'Economie Mixte Locale à une collectivité territoriale doivent prévoir, sous peine de nullité :

- l'objet du contrat, sa durée...

- les conditions de rachat, de résiliation ou de déchéance des parties contractantes publiques ainsi que les modalités d'indemnisation de la société,

- les obligations de chacune des parties et notamment le montant de la participation financière de la collectivité contractante ainsi que ses modalités de contrôle technique, financier et comptable,

- les conditions dans lesquelles la collectivité contractante pourra consentir des avances justifiées par un besoin de trésorerie temporaire de l'opération,

- les modalités de rémunérations ...

**Ainsi, la Loi du 2 janvier 2002 :**

**- renforce les concours financiers des collectivités territoriales aux Sociétés d'Economie Mixte en autorisant les avances en compte courant d'associés, les avances de trésorerie et les fait bénéficier du FCTVA pour les opérations d'aménagement des Sociétés d'Economie Mixte lorsque la collectivité intègre dans son patrimoine l'équipement public,**

**- clarifie le statut des représentants des collectivités et des dirigeants de Sociétés d'Economie Mixte,**

**- précise les conditions de fonctionnement des Sociétés d'Economie Mixte,**

**- enfin introduit une nouvelle notion juridique : la convention publique d'aménagement qui prend la suite de la concession d'aménagement.**

#### **II - LA LOI SRU DU 13 DECEMBRE 2000**

La Loi SRU a pour objet principal le renouvellement urbain. Certaines de ses dispositions concourent à préciser le statut des Sociétés d'Economie Mixte et à améliorer le dispositif juridique de leur financement.

## **1. LE LOGEMENT**

### **A/ LES AIDES DES COLLECTIVITES LOCALES (ART. 62 ET 63)**

- Les aides des collectivités locales sont autorisées pour les Sociétés d'Economie Mixte exerçant une activité de construction et de gestion de logements lorsqu'elles concernent des programmes de logements dont les financements sont assortis de minima de loyers ou de ressources des occupants. Les opérations concernées concernent les programmes neufs, les réhabilitations et les grosses réparations. Les aides peuvent revêtir la forme de subventions ou participations.

L'aide est plafonnée et ne peut être supérieure à la partie non financée. Elle est conditionnée à la conclusion d'une convention entre la Société d'Economie Mixte et la collectivité. Un vote de l'Assemblée délibérante de la collectivité sur la base d'un rapport sur la situation financière de la Société d'Economie Mixte et d'une étude financière sur le coût et l'équilibre prévisionnel de l'opération est obligatoire.

- Les communes et les départements peuvent accorder des subventions exceptionnelles pour la mise en œuvre de mesures de redressement aux Sociétés d'Economie Mixte confrontées « à des difficultés dues à un déséquilibre grave et durable » de programmes immobiliers sociaux. Une convention pour le versement de ces aides doit être conclue. Ces aides doivent être autorisées par les Assemblées délibérantes des collectivités publiques à la vue d'un rapport spécial établi par le Président de la Société d'Economie Mixte sur son activité de logement social auquel est annexé un rapport du commissaire aux comptes certifiant la conformité de la situation financière actuelle et la cohérence des éléments prévisionnels.

### **B/ LA COMPTABILITE DES OPERATIONS LOCATIVES SOCIALES (ART. 166)**

Une comptabilité distincte doit être tenue par les Sociétés d'Economie Mixte pour l'activité locative sociale.

L'objectif est de pouvoir justifier l'utilisation des fonds aidés de l'Etat et de vérifier l'équilibre d'exploitation de l'activité locative sociale par

rapport à sa capacité à rembourser les financements et vérifier également l'équilibre des autres secteurs.

La tenue d'une comptabilité par programmes s'impose alors avec un suivi des investissements et des financements (y compris les fonds propres) pour chaque opération locative sociale et la production d'un compte de résultat et d'un autofinancement pour l'activité locative sociale. La procédure d'affectation des charges et des produits ainsi que les clés de répartition choisies devront être définies de manière explicite dans la documentation interne de la Société d'Economie Mixte.

### **C/ L'OBLIGATION DE 20 % DE LOGEMENTS SOCIAUX D'ICI 20 ANS (ART. 55)**

Cette obligation concerne les communes de plus de 3.500 habitants (1.500 en Ile de France) comprises dans une agglomération de plus de 50.000 habitants.

Pour les agglomérations de plus de 50.000 habitants, les Sociétés d'Economie Mixte doivent fournir au Préfet chaque année avant le 1<sup>er</sup> juillet un inventaire par commune des logements sociaux dont elles sont propriétaires ou gestionnaires.

### **D/ LE MAINTIEN DES PLAFONDS DE LOYERS ET DES PLAFONDS DE RESSOURCES A L'ISSUE DES CONVENTIONS (ART. 145)**

En vertu du nouvel article L. 411-4 du Code de la Construction et de l'Habitation, les logements locatifs sociaux appartenant aux Sociétés d'Economie Mixte, construits, acquis ou acquis et améliorés avec une aide de l'Etat à compter du 5 janvier 1977 et faisant l'objet d'une convention définie à l'article L. 351-2 demeurent soumis, après l'expiration de la convention, même en cas de cession, à des plafonds de loyers et à des plafonds de ressources.

Sont concernés les logements financés à l'aide de PLA ou de PLUS dans le cadre d'opérations de construction ou d'acquisition amélioration.

Par contre, les logements conventionnés sans travaux ou ayant bénéficié de la PALULOS ne sont pas concernés.

### **E/ L'ENTREE DES REPRESENTANTS DES LOCATAIRES DANS LES CONSEILS D'ADMINISTRATION DES SOCIETES D'ECONOMIE MIXTE (ART. 195)**

Les représentants des locataires dans les Conseils d'Administration des Sociétés d'Economie Mixte sont élus par les locataires sur des listes de candidats présentées par des associations oeuvrant dans le domaine du logement social. Ils ne disposent que d'une voix consultative.

**F/ LA REFORME DES COPROPRIETES (MODIFIANT LA LOI DU 10 JUILLET 1965)**

La réforme des copropriétés introduite par la Loi SRU offre une des possibilités intéressantes d'extension du champ d'activité des Sociétés d'Economie Mixte

**2. L'AMENAGEMENT : LA CONVENTION PUBLIQUE D'AMENAGEMENT**

L'article L. 300-4 du Code de l'Urbanisme définit la convention publique d'aménagement.

- La concession d'aménagement est remplacée par la convention publique d'aménagement (CPA). Le terme « concessionnaire » est remplacé par aménageur et le terme « concédant » est remplacé par collectivité publique cocontractante ou collectivité publique.

- La mission du titulaire d'une CPA devient plus large que la mission antérieure menée dans le cadre de concessions d'aménagement. La CPA concourt à une opération globale d'aménagement. Ainsi il est autorisé à un opérateur titulaire d'une CPA d'effectuer des actions d'aménagement et d'équipement englobant des actions matérielles et immatérielles.

- La CPA peut être hors procédures ou avec procédures (ZAC, lotissements, zone de restauration immobilière, zone de résorption de l'habitat insalubre).

- Une CPA peut être conclue avec une Société d'Economie Mixte ou établissement public d'aménagement. Le régime de passation des contrats est maintenu (non application de la procédure de publicité et de mise en concurrence prévue par la Loi SAPIN). Les acquisitions par voie d'expropriation ou de préemption sont également maintenues.

- Les études préalables à l'opération sont encadrées par un contrat de mandat.

- Le principe du versement de participations financières par les collectivités publiques est réaffirmé pour la CPA.

La CPA apparaît cependant plus contraignante que la concession pour ce qui concerne les relations de l'aménagement avec la collectivité publique.

- Si le principe d'une participation financière inscrite au contrat est maintenu en revanche toute modification de cette participation en cours d'opération requiert un avenant à la convention. Sans y paraître, cette disposition est très importante. La participation ne comble plus automatiquement les pertes de l'opération, son montant étant prédéterminé dans la convention. En cas de dépassement, celui-ci est à la charge du concessionnaire si le concédant n'accepte pas de signer un avenant.

- L'aménageur doit transmettre un Compte Rendu d'Activité (CRAC) à la collectivité publique chaque année. Le CRAC est composé d'un bilan prévisionnel actualisé des activités faisant apparaître les charges et les produits réalisés et restant à réaliser, un plan de trésorerie actualisé, un tableau des acquisitions et des cessions immobilières de l'exercice. Les CRAC sont soumis à l'examen de l'Assemblée délibérante de la collectivité publique qui doit se prononcer par un vote.

- La Loi ne prévoit pas d'obligation de mise en conformité des contrats en cours, mais il semble préférable de transformer par voie d'avenant les anciennes conventions de concession d'aménagement en CPA afin d'encadrer la participation financière de la collectivité publique.

**En définitive, même s'il n'est pas impossible que le contenu de la Loi SRU connaisse des modifications législatives, ses conséquences sont appréciables.**

**- Le dispositif juridique de l'aménagement apparaît profondément remanié au travers de la Convention Publique d'Aménagement. Cependant, le nouveau régime des participations financières fait apparaître un risque financier qui pourrait être considérable pour le concessionnaire.**

**- Dans le domaine du logement social, la réforme des aides des collectivités locales donne largement satisfaction aux Sociétés d'Economie Mixte qui considéraient que leur activité était bridée par la jurisprudence depuis plusieurs années.**

### III - LA LOI N° 2001-420 DU 15 MAI 2001 RELATIVE AUX NOUVELLES REGULATIONS ECONOMIQUES (NRE)

La Loi NRE ne vise pas spécifiquement les Sociétés d'Economie Mixte, étant d'application très générale. Nous nous bornerons à souligner les dispositions les plus sensibles pour ce type de société.

#### 1. LA LIMITATION DU CUMUL DES MANDATS D'ADMINISTRATEURS (ou de membres du Conseil de Surveillance)

Les administrateurs d'une société anonyme ne doivent pas détenir plus de cinq mandats (au lieu de 8) en tenant compte des fonctions de Directeur Général, membre du Directoire, Directeur Général unique ou membre du Conseil de Surveillance.

Il n'est pas tenu compte de la Présidence ou des postes de Dirigeant dans une ou plusieurs sociétés par action simplifiée (SAS), ni de la fonction de Directeur Général délégué (non administrateur) dans une ou plusieurs sociétés anonymes.

Les personnes morales peuvent être titulaires d'un nombre illimité de sièges d'administrateurs. Cependant, la limitation du nombre de mandats s'applique aux représentants permanents de ces personnes morales.

Pour les administrateurs des Société d'Economie Mixte leur poste peut venir en concurrence avec :

- les postes d'administrateurs (ou membres du Conseil de Surveillance) d'autres Sociétés d'Economie Mixte ou de S.A. d'HLM (mais pas d'associations),
- leurs postes d'administrateurs privés (ou membres du Conseil de Surveillance).

La régularisation concernant les limitations de mandats a été repoussée de deux mois à compter de la publication de la loi n° 2002-1303 du 29/10/2002 modifiant le Code de commerce.

#### 2. LA DIRECTION DE LA SOCIETE : PRESIDENT DIRECTEUR GENERAL, DIRECTEUR GENERAL

La Direction Générale de la société est assurée, sous sa responsabilité :

- soit par le Président du Conseil d'Administration (ou du Directoire) personne physique actionnaire, nommé par le Conseil d'Administration (ou le Conseil de Surveillance),

- soit par une autre personne physique (administrateur et actionnaire, ou non selon les statuts) nommé par le Conseil d'Administration. Il existe alors un Président du Conseil d'Administration et un Directeur Général. Il n'est pas possible que coexistent à la fois un Président exerçant la Direction Générale et un autre Directeur Général personne physique. Cependant, le Président Directeur Général comme le Directeur Général peuvent être assistés par un à cinq Directeurs Généraux Délégués,

- une personne ne peut pas exercer plus d'un mandat de direction d'une société anonyme ; il peut être toutefois titulaire d'un deuxième mandat de direction dans une société contrôlée par la première.

Toutefois, la loi n° 2002-1303 du 29/10/2002 autorise un troisième mandat exécutif dans une société tierce n'ayant pas de lien avec les autres sociétés, sous réserve que les sociétés ne soient pas cotées.

Les fonctions du Président du Conseil d'Administration et du Directeur Général ont été précisées :

- Le Président du Conseil d'Administration est chargé de la bonne marche du Conseil en assumant une fonction de contrôle. Il ne dispose d'aucun pouvoir de direction ni de représentation envers les tiers.

Il existe actuellement une incertitude sur le sort de la rémunération (salaire ou revenu de capitaux mobiliers comme pour le Président du Conseil de Surveillance).

- Le Directeur Général assume sous sa responsabilité la Direction Générale de la société.

Il est révocable par le Conseil à tout moment, mais à la différence du Président accumulant les deux fonctions, sa révocation ne peut intervenir que pour de justes motifs.

Son statut est celui d'un salarié.

La Loi n° 2002-1303 du 29/10/2002 a modifié certaines dispositions du Code de commerce et prévoit une dérogation pour les représentants des collectivités territoriales dans les SEML. Il ne leur est pas appliqué la règle de cumul des mandats sociaux visant le Président, Directeur Général, membre du Directoire ou Administrateur.

### 3. DISPOSITIONS DIVERSES

#### **A/ LE RAPPORT DE GESTION DOIT COMPORTER DE NOUVELLES MENTIONS** (EXERCICE OUVERT A COMPTER DU 1<sup>ER</sup> JANVIER 2001)

- Il doit indiquer le montant des rémunérations et des avantages de toute nature que chacun des mandataires sociaux a reçu durant l'exercice (art. L. 225-102.1 nouveau).

- Il comprend également la liste de l'ensemble des mandats et des fonctions exercés dans toute société par chaque mandataire social durant l'exercice.

#### **B/ CONVENTIONS REGLEMENTEES** (DEPUIS LE 18 MAI 2001)

La loi étend la procédure des conventions réglementées soumises à l'autorisation préalable du Conseil d'Administration, à celles intervenant directement ou par personne interposée entre la société et l'un de ses actionnaires disposant de plus de 5 % des droits de vote.

#### **C/ CONVENTIONS PORTANT SUR DES OPERATIONS COURANTES CONCLUES A DES CONDITIONS NORMALES**

- Bien que non soumises à la procédure des conventions réglementées, elles doivent être communiquées par l'intéressé (dirigeant ou actionnaire) au Président du Conseil d'Administration ou de Surveillance et par le Président aux membres du Conseil d'Administration ou de Surveillance et aux commissaires aux comptes (art.L. 225-39 et L. 225-87).

- Le Président est tenu d'en dresser la liste avec l'objet de ces conventions.

**André POSOKHOW**  
Expert-comptable

## LES SUBVENTIONS AUX ASSOCIATIONS

### LE CONSTAT

Le citoyen ne comprend rien à l'attribution des subventions. C'est même un sujet de scandale à divers titres :

- La subvention est attribuée à des organismes dont l'activité n'a pas de rapport évident avec la gestion du service public. On pense aux associations de joueurs de bridge, de belote, aux cercles équestre, aux amateurs de pétanque, etc...

- Le montant de la subvention paraît parfois difficile à justifier, lorsque se fait la comparaison entre des associations exerçant dans des conditions identiques ; de même des associations ayant peu d'adhérents sont honorées à égalité avec des associations ayant des effectifs 10 à 100 fois plus importants.

- Il existe des associations organisant des activités particulières et sans véritable public ; c'est parfois très coûteux et donc très largement subventionné.

La comptabilité communale ne fait pas apparaître la subvention réelle lorsque la commune paie, par exemple, la communication d'une association sur son propre budget, faussant ainsi les budgets tant des associations que de la mairie elle-même.

- Que dire enfin du scandale que constituent certaines manifestations, lorsque on mesure la misère de certaines catégories sociales qui ont sans doute le droit de pratiquer des arts, des loisirs ou du sport.

- L'examen des budgets sur plusieurs années montre que les subventions sont généralement reconduites d'une année sur l'autre sans véritable réflexion ; les élus ne disposent pas d'informations suffisantes pour remettre en cause les avantages acquis.

### APPLICATION A UN CAS PRATIQUE

Nous nous sommes penchés sur la situation d'une commune de 22 000 habitants qui nous servira de cas pratique et sur le budget attribué aux associations tant dans le cadre de prestations en nature que de subventions financières.

#### Les concours (subvention en nature) :

Le budget de la commune donne une liste des concours aux associations. Cette liste comporte une centaine de noms avec une estimation de coûts

comportant les heures d'intervention valorisées généralement à 13,74€ soit 90 F, l'estimation du prix en matériel et l'estimation du coût total. L'ensemble représente un montant de 195 000 €.

Les concours les plus importants concernent une association organisatrice de spectacles pour 33 000 €, une association de danse 20 000 €, une autre association organisatrice d'un festival de danse 12 000 €, la MJC 11 000 € et diverses associations sportives pour 20 000 €.

### **Les subventions en argent :**

Ces associations sont classées par fonction. Nous avons :

- \* au titre des relations internationales, les versements aux comités de jumelage : 20 000€
- \* au titre du service enseignement et formation (le versement à une œuvre dite du vestiaire des écoles publiques coûte à lui seul 20 000 €)
- \* au titre des classes découvertes : 10 000 €
- \* au titre du service culture : 220 000 € (on retrouve l'association organisatrice de spectacles : 83 000 €, des associations de musique, théâtre, folklore, danse etc....)
- \* au titre de l'action culturelle (MJC) : 205 000 €
- \* au titre d'autres activités jeunes (MJC) : 60 000 €
- \* au titre de l'action sanitaire : 15 000 €
- \* au titre du service intervention sociale (insertion) : 70 000 €
- \* au titre du service social pour handicapés : 3 500 €
- \* au titre des personnes en difficulté : 20 000 €
- \* au titre de l'aide à l'accession à la propriété (HLM, PACT) : 18 000 €
- \* au titre intervention économique (Mission locale) : 37 000 €
- \* au titre du sport : 300 000 €
- \* à des titres divers (SPA, salons, CAS) : 110 000 €

TOTAL (env. 4% du budget de fonctionnement de la mairie) : **1 150 000 €**

### **REFLEXION**

Le maire est en permanence sollicité financièrement par les associations. Il attribue des subventions sans avoir les instruments qui lui permettraient d'affirmer que la subvention est justifiée dans son principe et équitable dans son montant.

### **JUSTIFICATION DU PRINCIPE DE LA SUBVENTION**

On se demande souvent si l'attribution d'une subvention est justifiée car l'affectation de l'argent du contribuable à la pratique du rugby, du bridge, de

la peinture ou de la pêche à la mouche paraît, à priori, étranger aux attributions du service public. On va se situer parfois au niveau de la communication d'une ville, à l'accueil de touristes, à l'aspect pédagogique d'une activité et finalement au besoin financier d'organisateur trop ambitieux. Il arrive qu'on continue de subventionner des associations qui effectuent des placements largement supérieurs aux subventions elles-mêmes.

Nous n'avons pas de théorie à proposer en la matière. Retenons simplement que l'administration fiscale soumet à l'impôt certaines situations ; que la Cour des comptes stigmatise des abus qu'il sera intéressant de répertorier. On pensera cependant qu'une réflexion à la notion elle-même de service public permettrait d'éviter les principales dérives, c'est le problème de fond.

Les conditions de forme doivent être respectées, nous pensons que :

- l'association doit présenter une demande en bonne et due forme,
- la demande doit être motivée par un projet d'intérêt communal,
- l'association doit indiquer le montant de ses besoins,
- l'association doit présenter des documents comptables complets et certifiés.

### **CALCUL DE LA SUBVENTION**

Comment procéder et quelles seront les informations à fournir par les intéressés ?

Quels documents seront à établir par les services municipaux ? Leurs calculs permettront de donner le montant de subvention qui convient le mieux compte tenu des divers paramètres utilisés.

#### **Phase 1** : Élément d'une approche municipale

Le maire constitue le fichier des associations qui oeuvrent dans la commune, il les classe par catégorie : associations culturelles, sportives, sociales, environnement, etc...

Il réfléchit à leur action passée, s'efforce de prévoir les actions futures avec les variations éventuelles.

Il fait le rapport des subventions de chaque catégorie par rapport à l'ensemble.

Il fixe l'enveloppe globale et ensuite l'enveloppe par groupe d'associations en fonction de la politique qu'il entend mettre en œuvre pour l'année.

#### **Phase 2** : Constituer le dossier

- l'association rédige une fiche d'identification.
- l'association indique son projet pour l'année et présente le budget correspondant (avec le décompte des prestations en nature de la mairie).
- Elle donne ses comptes de l'année écoulée :

- Le bilan (avec en particulier le montant des immobilisations et les disponibilités financières, éventuellement, les placements).
- Le compte de résultat – produits et charges de l'exercice.
- L'annexe comportera des précisions sur les comptes mais également toutes informations sur la gestion financière de l'association (contributions volontaires, analyse des ressources, l'utilisation des ressources, les actions de communication, les avantages attribués aux dirigeants) et la mention que les comptes sont certifiés par un dirigeant ou par un professionnel de la comptabilité.
- Les prestations en nature de la mairie feront l'objet d'un décompte et seront valorisées en fonction de chiffres fournis par les services.

**Phase 3** : Vérification par les services du contenu du dossier.

Vérification de la cohérence des informations.

Demande de documents. Demande d'explications dans le cas où le dossier comporterait des oublis ou des incohérences.

**Phase 4** : Instruction du dossier

Le dossier jugé complet et cohérent fait l'objet d'une fiche par les services municipaux

La fiche devra indiquer quels services publics communaux sont rendus à la collectivité et le montant de la subvention qu'il convient d'attribuer.

Pour évaluer l'activité de l'association, il conviendra d'utiliser des paramètres plus adéquats :

- une association humanitaire indiquera le montant des fonds collectés, la nature de l'aide apportée et le nombre de personnes secourues.
- Le club sportif donnera le nombre de ses licenciés, le nombre de pratiquants non licenciés, le nombre de scolaires concernés, les heures d'entraînement,
- L'association culturelle indiquera le nombre de manifestations, le nombre de spectateurs.
- Il conviendra également de chiffrer le coût qui serait celui de la collectivité si elle gérait elle-même le service public.

## CONCLUSION

Le monde du service public est souvent vécu par le citoyen et par les élus comme celui de l'arbitraire et de l'opacité or, les règles du service public sont la transparence et l'égalité. Le maire doit mettre en œuvre les principes qui permettent d'appliquer sa politique en respectant les principes démocratiques. C'est la comptabilité qui éclairera sa décision

**Bernard & Véronique BRENGUES**  
Experts Comptables & élus municipaux

## **ANNEXE : PROPOSITION DE « FICHE ASSOCIATION SPORTIVE » (à décliner par secteurs)**

Désignation :           Président :  
Adresse du siège :   Trésorier :  
                                  Secrétaire :  
                                  Autres dirigeants :

Motivation de la subvention

Les locaux utilisés : superficie

Le propriétaire des locaux est :

Le loyer est de :

Le loyer normal de ces locaux peut être chiffré à :

Les prestations en nature de la mairie :

- Prêt de matériel
- Prêt de personnel
- Autres avantages
- Prêt de bâtiment

Les prestations par les sponsors :

- Versement en argent
- Avantages en nature

Les effectifs :

- des membres cotisants
- des membres actifs
- temps moyen de chacun
- total des heures consacrées à l'activité par les membres
- temps passé à la formation des jeunes
- total des séances ou effectif moyen par séance
- total des spectateurs ou participants

Le budget :

- montant global
- montant du budget consacré aux tâches administratives
- budget consacré aux activités

## **Ventilation du budget de l'exercice N**

Cotisations  
Recettes spectacles  
Autres recettes  
Sponsors et mécènes  
Subvention mairie  
Prestations en nature  
Contributions volontaires

## Ventilation des recettes de l'exercice N

Cotisations  
Recettes spectacles  
Autres recettes  
Sponsors et mécènes  
Subvention mairie  
Prestations en nature  
Contributions volontaires

### Analyse des écarts

#### Note du maire sur l'utilité de l'association et sa participation au service public (note de 0 à 5)

l'association sans utilité	0
utilité faible	1
utilité médiocre	2
utilité moyenne	3
utilité forte	4
utilité forte avec implication dans une stratégie municipale	5

## COLLECTIVITÉS LOCALES ET ASSOCIATIONS SATELLITES :

### CERNER ET PREVENIR LES RISQUES

Souhaitant s'affranchir des règles administratives contraignantes qui les gouvernent, les collectivités locales choisissent souvent des structures associatives régies par la Loi de 1901 pour gérer certaines activités « annexes ». C'est pourquoi le nombre d'associations " satellites " des collectivités locales est en pleine croissance. Ces structures légères, souples, financièrement opaques, plaisent à l' élu local qui ne mesure pas toujours les innombrables risques qui sont encourus.

Ainsi, que ce soit dans le cadre d'une création ou au cours de la vie de l'association, l' élu local se trouve vite confronté à un manque de connaissances techniques concernant ces organismes. Leurs caractéristiques juridiques, comptables et fiscales sont toutes inspirées du droit privé et se trouvent donc à mille lieues des compétences habituelles qui sont exigées de l' élu dans le cadre de la gestion communale. Il ne faut pas oublier non plus que la structure associative, malgré sa souplesse, ne permet pas de s'affranchir complètement des règles du droit public.

Dans le cadre de ses relations avec la collectivité locale, l'association sera exposée à de nombreux risques contractuels que l'intervention d'un expert-comptable pourra aider à diagnostiquer.

### **Les risques liés à l'attribution de subventions**

Les actes de gestion quotidienne tels que l'attribution de subventions doivent faire l'objet d'une surveillance particulière. Avant toute attribution de subvention, il convient de vérifier que les conditions légales sont remplies :

- conditions de fond : les subventions doivent être conditionnelles, précaires et facultatives,
- conditions de forme : capacité juridique de l'association, intérêt incontestable pour la collectivité, absence de contreparties directes, non participation de l' élu intéressé à l'assemblée délibérante.

Le non respect de ce cadre légal peut entraîner la restitution de la subvention, l'application des règles de marchés publics ou la mise en cause de l' élu au titre de la gestion de fait.

### **Le risque de gestion de fait**

Il s'agit du risque le plus important. Ses conséquences financières, pénales et politiques sont nombreuses -l'inéligibilité est l'une des sanctions redoutées par l' élu local -. La gestion de fait peut être définie comme l'ingérence par une personne qui n'a pas la qualité de comptable public ou qui n'agit pas pour le compte ou sous le contrôle d'un comptable public, dans des opérations de recettes, de dépenses, de maniements de fonds et de valeurs relevant d'organismes publics.

En dépit des difficultés pratiques pour déceler un état représentatif de gestion de fait, il est impératif en cas de mise en cause de suivre une procédure précise de régularisation. L'expert-comptable a un rôle important à jouer dans cette procédure, en particulier en matière d'aide à l'établissement du compte de gestion.

### Les risques liés à l'utilisation de la main d'œuvre territoriale

Il est très fréquent que des fonctionnaires territoriaux soient amenés à collaborer à « l'œuvre associative ». Cette collaboration recèle de nombreux risques liés au statut spécifique et très contraignant de la fonction publique territoriale. Une enquête réalisée en 1993 par le Forum pour la gestion des villes montrait que 62,2% des départements et des communes de plus de 10.000 habitants avaient au moins un agent qui exerçait son activité au sein d'une association. La mise en place de conventions « sécurisées » est indispensable. A défaut, l' élu local pourrait être

poursuivi par les juridictions administratives (voire pénales).

### **Les risques inhérents au statut associatif**

L'association recèle de nombreux risques de par l'opacité financière qui la caractérise, de par son organisation interne ou de par son activité.

#### *Le risque fiscal*

Depuis plusieurs années, l'administration a multiplié les contrôles fiscaux auprès des associations. Devant l'importance des redressements envisagés, le monde associatif s'est mobilisé pour demander une clarification de sa situation fiscale. C'est dans ce cadre que Guillaume Goulard, Maître de requête au Conseil d'Etat, a rendu le 10 mars 1998 son rapport intitulé « clarifier le régime fiscal des associations ». Les instructions administratives du 15 septembre 98 et du 16 février 99 qui ont découlé de ce rapport ont eu pour objet principal de clarifier la notion de non-lucrativité. Les associations satellites sont particulièrement concernées ; en effet, leurs dirigeants ont souvent considéré que, issues d'un milieu administratif, elles remplissaient des missions de service public qui échappaient de fait aux impositions commerciales. Une analyse de leur activité réelle permet de définir si les associations satellites ont effectivement une gestion désintéressée et si elles ne concurrencent pas directement une entreprise commerciale.

#### *Les risques liés à l'opacité financière*

Aucune obligation comptable ne découle directement de la Loi de 1901. Souhaitant profiter au maximum de cette « aubaine », de nombreux élus n'exigent aucune comptabilité en partie double et se bornent à faire produire des comptes de type « recettes/dépenses » qui sont insuffisants pour traduire la situation financière et patrimoniale de l'association. Mais cette information juridique et financière limitée peut avoir des conséquences graves. Il faut rappeler que depuis 1901, un nombre important de lois et règlements a renforcé les obligations comptables de certaines associations.

Les experts-comptables qui interviennent auprès des élus locaux doivent leur rappeler que l'absence de comptabilité en partie double, même si elle n'est souvent pas illégale, peut engendrer des risques fiscaux, patrimoniaux, financiers, voire pénaux. La production de comptes annuels conformes au plan comptable permettra de limiter fortement ces risques.

### **Le contrôle externe des associations satellites**

En présence de ces nombreux risques la prévention légale n'est pourtant pas inexistante. Elle est basée d'une part sur le droit administratif et d'autre part sur le droit privé.

Les juridictions financières et administratives ainsi que la collectivité elle-même disposent d'un pouvoir de contrôle. Il convient seulement de regretter que ce pouvoir soit purement censorial. L'intervention de la chambre régionale des comptes est en effet basée sur la sanction plus que sur le conseil et la prévention.

Le droit privé, quant à lui, a mis peu à peu en place un cadre légal et réglementaire de contrôle des associations par les commissaires aux comptes, mais cette mission est principalement censoriale.

### **L'expert-comptable, conseiller privilégié**

En définitive, c'est la vigilance des organes dirigeants de l'association qui permettra, par la mise en place de procédures fiables et d'un contrôle interne rigoureux, d'éliminer la majeure partie des risques.

Les élus locaux ne doivent pas hésiter à faire appel à un expert-comptable pour les aider à réaliser un véritable audit des relations qui unissent leurs structures respectives.

**L'expert-comptable peut réussir à s'imposer en tant que conseiller privilégié de l'élu local et du responsable de l'association satellite. Bien qu'étant un conseiller généraliste, il dispose de l'expertise nécessaire à la mise en place de conventions d'objectifs et de moyens entre la collectivité et ses satellites. Son intervention pourra aussi être salutaire dans le cadre de la procédure de régularisation d'une situation de gestion de fait. Il sera aussi à même de rappeler aux élus concernés les conditions à remplir pour mettre un fonctionnaire territorial à la disposition d'une association. C'est toutefois en matière de fiscalité que l'expert-comptable sera le plus compétent pour intervenir et réduire les risques de redressement.**

Enfin, les lacunes en matière d'organisation interne engendrent des risques que seuls la mise en place de procédures rigoureuses et l'établissement de budgets prévisionnels peuvent limiter.

La collaboration de l'expert-comptable, au-delà de son apport technique, doit être déterminante pour expliquer qu'en dépit des risques la structure associative est idéale pour gérer la plupart des activités para territoriales et que les élus locaux ne doivent pas s'en détourner.

**Christophe TROULIER**  
Expert-comptable