



HAL
open science

ENTITE COMPTABLE PUBLIQUE ET GESTION DE FAIT / ACCOUNTING ENTITY AND ILLICIT FUND MANAGEMENT

Evelyne Lande

► **To cite this version:**

Evelyne Lande. ENTITE COMPTABLE PUBLIQUE ET GESTION DE FAIT / ACCOUNTING ENTITY AND ILLICIT FUND MANAGEMENT. Modèles d'organisation et modèles comptables, May 1995, France. pp.cd-rom. hal-00818586

HAL Id: hal-00818586

<https://hal.science/hal-00818586v1>

Submitted on 19 Sep 2014

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

ENTITE COMPTABLE PUBLIQUE ET GESTION DE FAIT

ACCOUNTING ENTITY AND ILLICT FUND MANAGEMENT

par

Evelyne Lande

MOTS CLES (Français)

COMPTABILITE PUBLIQUE, GESTION DE FAIT, ENTITE COMPTABLE

MOTS CLES (Anglais)

PUBLIC ACCOUNTING, ILLICIT FUND MANAGEMENT, ACCOUNTING ENTITY

RESUME (Français)

La déconnexion actuelle entre l'entité comptable des collectivités locales et leur champ d'intervention peut être source de dérives en raison de l'opacité des comptes présentés.

L'objet de cette contribution est de voir si la gestion de fait permet de définir une entité comptable qui fasse abstraction de l'entité juridique.

A cette fin, sont examinés divers arrêts de la jurisprudence pour voir dans quelle mesure les critères retenus pour qualifier la gestion de fait font référence à des critères de gestion.

Toutefois, la gestion de fait n'est que partiellement satisfaisante car elle ne répond pas au problème fondamental qui est celui de l'absence de signification des comptes locaux tant que l'entité comptable correspondra strictement à l'entité juridique.

RESUME (Anglais)

The actual absence of linkage between the accounting entity representing local authorities and their field of action may account for loss of control by reason of the lack of clarity in accounting statements.

The objective of this paper is to examine the proposition that illicit fund management allows the definition of an accounting entity that is distinct from the legal entity.

To this end, different legal decisions are examined to see to what extent criteria selected for identifying illicit fund management refer to management criteria.

Nevertheless, illicit fund management is only partially satisfactory since it does not deal with the fundamental problem which is the absence of meaning in local authority accounts for as long as the accounting entity does not correspond strictly with the legal entity.

ENTITE COMPTABLE PUBLIQUE ET GESTION DE FAIT

par

Evelyne Lande

Conservatoire National des Arts et Métiers

En France, le système comptable, qu'il soit public ou privé, est très largement inspiré par le droit et les notions juridiques. C'est ainsi que l'on a pu dire que la comptabilité française était inadéquate pour retracer les liens financiers et économiques liant deux entités distinctes juridiquement mais ayant des intérêts économiques communs. La consolidation dans le secteur privé a rendu possible la coexistence de deux visions distinctes de l'entreprise :

- une vision juridique dans laquelle la forme juridique de l'entreprise sert de référence pour établir les comptes sociaux,
- une vision économique dans laquelle on dépasse les frontières de l'entité juridique pour tenir compte dans les comptes consolidés d'une entité économique plus large.

Il est clair que cette opposition entre le juridique et l'économique est caricaturale puisque les comptes sociaux intègrent également des aspects économiques (exemple, les ventes avec clause de réserve de propriété sont inscrites chez l'acquéreur bien que juridiquement elles ne lui seront acquises que lors du complet paiement du prix), et qu'inversement, les comptes consolidés sont contraints par des aspects juridiques (seules les relations entre sociétés ayant des liens de capital peuvent être prises en compte).

Le secteur public, jusqu'à ces dernières années, semblait exclu de ce débat sur la nature de l'entité comptable. Le système budgétaire et comptable des collectivités locales était basé exclusivement sur la notion d'entité juridique. Toutefois, l'environnement des collectivités locales ayant fortement évolué, les pouvoirs publics ont eux-même reconnu l'inadéquation de l'entité juridique pour mesurer l'activité réelle des collectivités locales.

L'objet de cette recherche est donc :

- de présenter les différents facteurs qui rendent l'entité comptable actuelle inadéquate pour retracer les activités des collectivités,
- de voir dans quelle mesure une disposition juridique, la gestion de fait, permet de redéfinir cette entité comptable en se référant à des critères de gestion.

I. Evolution et incidence des modes d'intervention des collectivités locales sur l'entité comptable

L'analyse d'une telle évolution est intéressante pour comprendre les problèmes actuels auxquels sont confrontées les collectivités et de quelles manières elles ont tenté d'y remédier. Ceci nous amènera à étudier les différents facteurs de diversification des modes de gestion. Les facteurs évoqués ont l'inconvénient de ne pas être exhaustifs et de n'avoir fait l'objet d'aucune pondération pour en mesurer l'importance respective. En fait, ceci est partiellement inutile car l'objectif principal de cette étude ne porte pas sur le fait de savoir pourquoi il y a eu diversification, même si quelques facteurs explicatifs sont présentés, mais quelles ont été les répercussions sur les comptes présentés par les collectivités locales et par suite sur le concept d'entité comptable.

I.1. Les facteurs de la diversification des modes de gestion

Il peut paraître surprenant de parler de la diversification des modes de gestion alors que le système budgétaire va à l'encontre de cette diversification. En effet, les principes budgétaires doivent en théorie assurer aux citoyens que les documents budgétaires, et par conséquent les documents comptables, présentés par les élus reflètent l'ensemble des activités menées par leur collectivité locale :

- Principe d'universalité : le budget retrace l'ensemble des dépenses et recettes de la collectivité
- Principe d'unité : pour une année civile donnée, il n'existe qu'un seul document faisant référence
- Principe d'annualité : il ne peut y avoir qu'un seul budget par année civile
- Principe de spécificité : le budget affecte des sommes en fonction de leur objet et il est impossible d'utiliser le surplus pour une autre activité.

Pour autant, ces principes sont dans les faits fortement remis en cause en raison du phénomène de débudgétisation caractérisant les années 80. La débudgétisation correspond à la délégation d'une activité à une autre entité. Par conséquent, le budget de la commune ne fera plus apparaître l'ensemble des charges et des produits relatifs à cette activité mais seulement le solde qui correspond dans la plupart des cas à une subvention mais qui peut aussi se matérialiser par des apports en capital (pour les SEML) ou des mises à disposition gratuite de locaux, ou de toute autre forme de participation financière.

Plusieurs facteurs peuvent expliquer la diversité des modes d'intervention des collectivités qui font de plus en plus appel à d'autres structures aussi bien privée que publique ou bien encore mixte.

a/ Les lois de décentralisation

Ces lois publiées entre 1982 et 1993 :

- accordent aux collectivités locales des compétences nouvelles (cf Annexe 1). Ces nouveaux domaines d'intervention ont des répercussions sur les finances locales même si en théorie la charge financière supplémentaire est compensée par des transferts de recettes d'un montant équivalent.
- rendent exécutoires de plein droit les décisions prises par la collectivité avec contrôle a posteriori des actes (par opposition à la tutelle a priori). Ceci a pour conséquences de donner aux collectivités locales des marges de manoeuvre beaucoup plus importantes et leur permet de réagir plus rapidement, c'est-à-dire sans attendre l'accord du Préfet, organe déconcentré de l'Etat.

Naturellement, à côté de ces nouvelles libertés, un système de contrôle a posteriori a été mis en place faisant intervenir à la fois les Préfets et les Cours régionales des comptes créées par la loi du 2 mars 1982. Ces lois sur la décentralisation ont donc revalorisé le rôle des instances locales et c'est ainsi que l'on peut dire que les collectivités locales sont des intervenants économiques à part entière. Toutefois, les structures locales existantes en France sont-elles suffisantes pour faire face à ces nouvelles compétences, et plus particulièrement, est-ce que le secteur local a les moyens de faire face à ses engagements nouveaux ? Cela fait donc intervenir un deuxième facteur, la taille financière des collectivités locales.

b/ L'effet taille et les structures locales

La France se caractérise par la diversité et le nombre de ses structures communales par comparaison aux autres pays de la Communauté Européenne (cf. Annexe 2). Et ceci sans compter qu'aux 36.000 communes, il faut également ajouter les 96 départements, les 22 régions mais aussi la coopération intercommunale : communautés de communes, de villes, les districts, les syndicats intercommunaux etc.

Cette situation résulte du fait que la France, contrairement aux autres pays européens, a été dans l'incapacité politique de réduire le nombre de ses structures communales. Face à ce constat d'échec, la France a mis en place des mesures palliatives qui ont pris la forme de la coopération intercommunale pour que cette multitude de petites communes n'ayant pas une assise financière suffisante puisse malgré tout répondre aux besoins de leurs citoyens. Les interventions des collectivités locales empruntent donc des voix très différentes, et il est de plus en plus difficile de définir l'entité comptable d'un groupe local étant donné que cette dernière ne correspond plus à l'entité juridique.

c/ Les contraintes du système comptable public

Enfin, le dernier facteur que l'on peut invoquer pour expliquer la diversité des choix de gestion faits par les collectivités locales, est à relier aux contraintes du système comptable public. Le système comptable public s'articule autour d'un principe que l'on retrouve également dans le secteur privé mais d'une manière beaucoup moins formalisée, celui de la séparation entre :

- le comptable qui enregistre les opérations et qui émet les titres de recette ou les mandats de paiement,
- et l'ordonnateur, l'exécutif, qui décide de la politique de la collectivité lors de l'établissement du budget et qui engage la collectivité vis-à-vis des tiers.

En soi, ce mécanisme de séparation ne peut être considéré comme une contrainte particulièrement lourde qui justifierait le recours à des entités soumises à la comptabilité privée pour réaliser certaines activités. En effet, cette séparation hiérarchique qui induit également un contrôle de la part du comptable public sur les affectations des dépenses en fonction du budget voté n'exclut pas toute coordination et transfert d'information entre le comptable public et les services financiers de la collectivité locale.

Il faut rechercher ailleurs les facteurs qui ont rendu si attractif le modèle privé et notamment au niveau des principes budgétaires dont il a déjà été question précédemment. En effet, l'un de ces principes, celui de spécificité, empêche toute affectation d'une ressource à une activité, toute recette est mise en commun. Pour pallier cet inconvénient, les collectivités locales ont été amenées à créer des budgets annexes, mais ces derniers temps, elles ont surtout fait appel à d'autres structures qui ont été chargées de gérer l'activité tout en recevant les ressources correspondantes qu'elles soient directes (contribution de l'utilisateur) ou indirectes (contribution de la collectivité par le biais d'une dotation ou d'une subvention, etc.).

En fait, cette nécessité d'individualiser les charges et les produits afférents à une activité pour pouvoir en déterminer le coût montre une évolution dans les préoccupations de la collectivité locale. Sans pour autant que cette dernière recherche le profit, ce qui n'est absolument pas son objectif, elle est de plus en plus amenée à mesurer les coûts de ses activités pour diverses raisons :

- calcul de la part à payer par les utilisateurs et par l'impôt,
- est-il plus avantageux de conserver une activité ou de la sous-traiter ? Pour répondre à cette question il faut pouvoir déterminer précisément les coûts afférents à cette activité.

Par conséquent, au lieu de contrôler les affectations de recettes, les collectivités locales s'orientent vers un contrôle du coût des activités (pour une partie de leur mission naturellement). Dans ces conditions, il semblerait que le problème des collectivités se rapporte plus à un problème de mise en place d'une comptabilité analytique mis à part le fait que le système comptable analytique se base sur la comptabilité financière de l'entité. Par exemple, lorsque le système de la comptabilité financière n'oblige pas la comptabilisation des amortissements ou des provisions, ou ne comptabilise que les recettes et les dépenses par opposition aux produits et charges qui sont indépendants des dates d'encaissement et de décaissement, le système comptable analytique est nettement plus lourd à mettre en place et oblige à de nombreux retraitements.

Tous ces facteurs, à des degrés plus ou moins forts suivant les collectivités locales les ont porté à avoir recours à d'autres structures d'une incroyable diversité.

I.2. Les conséquences sur l'entité comptable

La conséquence principale de cette externalisation d'une partie de leurs activités à diverses structures est qu'il n'existe plus d'adéquation entre entité comptable et entité juridique :

- L'entité comptable peut refléter différents concepts suivant les objectifs qui sont assignés à la comptabilité financière ; toutefois, on peut tenter de la définir comme ayant pour objectif de retracer l'ensemble des relations financières et non financières initiées par une entité ou réalisées pour son compte.
- L'entité juridique peut quant à elle être définie de manière plus aisée car elle fait référence à des aspects précisés par le droit, comme la personnalité morale, la notion de propriété, etc.

On en revient au débat sur le fait de savoir si les contours juridiques d'une entité reflètent leurs activités économiques et les liens qui peuvent exister avec d'autres structures pourtant indépendantes juridiquement.

La comptabilité privée en instaurant la consolidation comptable a réussi partiellement à rendre autonome la notion d'entité comptable par rapport à la notion d'entité juridique. Partiellement, étant donné que seules les relations caractérisées par des participations dans le capital peuvent être intégrées alors que, par exemple, une entreprise sous-traitante dont 95% de son activité est réalisée pour une seule société ne sera pas intégrée dans la consolidation.

La comptabilité publique, quant à elle, a reconnu l'inadéquation entre entité comptable et entité juridique notamment par le biais de la loi du 6 février 1992 sur l'Administration Territoriale de la République, mais s'est refusée à procéder à une consolidation comme pour le secteur privé bien que le terme soit utilisé dans cette loi d'une manière un peu abusive.

Cette reconnaissance d'une entité comptable propre est toutefois encore bien partielle. En effet, la loi sur l'Administration Territoriale sur la République, en matière de documents financiers, est assez innovante puisqu'elle introduit une annexe aux comptes de la collectivité dont l'objectif principal est d'accroître l'information diffusée aux tiers dans un souci de démocratie locale. A cette fin, plusieurs documents doivent être joints aux comptes de la collectivité :

- Liste de 11 ratios.
- Liste des concours aux associations sous forme de prestation en nature et de subvention.
- Présentation consolidée des résultats du budget principal et des budgets annexes (idem pour les comptes)
- Les tableaux de synthèse des comptes administratifs des organismes de coopération intercommunale dont la commune est membre.

- Le bilan certifié des organismes dans lesquels la commune détient une part du capital ou au bénéfice desquels la commune a garanti ou versé une subvention supérieure à 500.000 F ou représentant plus de 50% du budget de l'organisme.
- Un tableau retraçant l'encours des emprunts garantis.

Toutefois, en l'absence d'une véritable synthèse, de notes d'explication et d'analyse de ces documents financiers, il ne peut être possible de les assimiler à des rapports financiers sur l'activité de la collectivité locale. Bien au contraire cette multitude d'information nuit paradoxalement à leur lisibilité. Face à cet état de fait, quelques villes ont mis en place des expériences de consolidation mais elles sont encore largement minoritaires bien que cela soit un signe des lacunes du système actuel.

Bien que de nombreuses avancées aient été faites ces dernières années au niveau de l'information financière des villes ou soient en cours au niveau de la nomenclature et des règles comptables, on ne peut considérer que la notion d'entité comptable ait bénéficié de ces avancées et par conséquent qu'elle soit déconnectée de la notion d'entité juridique qui nous l'avons vu n'est plus adéquate. On peut noter toutefois que les tribunaux en faisant jouer la gestion de fait reconnaissent implicitement une entité comptable qui dépasse largement les limites de l'entité juridique.

II. La gestion de fait, un moyen de redéfinition de l'entité comptable

La gestion de fait ces dernières années a été l'objet de nombreux arrêts de la part des Chambres régionales des comptes. L'importance des sanctions encourues (amendes mais aussi peines de prison, déchéance des droits civiques en cas de délit pénal) rendent cette qualification des liens entre la collectivité locale et une entité privée très problématique. Cette qualification, répondant à un souci de protection des deniers publics, est tout à fait compréhensible. Il est donc intéressant de voir si elle ne pourrait pas aussi permettre de donner une définition de la notion d'entité comptable qui soit plus appropriée au contexte actuel des collectivités locales qui sont amenées à avoir des relations à la fois économiques et financières avec des entités privées pour pouvoir remplir leur mission auprès de leurs citoyens.

II.1 Définition et typologie

La gestion de fait est liée à l'organisation et au fonctionnement de la comptabilité publique. En effet, la comptabilité publique se fonde sur la distinction entre l'ordonnateur, celui qui décide, et le comptable public, qui comptabilise les opérations, les contrôle et paye ou encaisse. En raison de cette organisation, seul le comptable public a le droit de manier les fonds publics. Par conséquent, lorsqu'une personne qui n'a pas le titre de comptable public manipule des deniers publics, cette dernière peut être déclarée comptable de fait.

L'article 60 XI de la loi de finances du 23 février 1963 a donné pour la première fois une définition de la gestion de fait :

"Toute personne qui sans avoir la qualité de comptable public ou sans agir sous contrôle et pour le compte d'un comptable public, s'ingère dans le recouvrement de recettes affectées ou destinées à un organisme public, procède à des opérations portant sur des fonds ou valeurs n'appartenant pas aux organismes publics, mais que les comptables publics sont exclusivement chargés d'exécuter en vertu de la réglementation en vigueur. Les gestions de fait sont soumises aux mêmes juridictions et entraînent les mêmes obligations et responsabilités que les gestions régulières. Néanmoins, le juge des comptes peut, hors le cas de mauvaise foi ou d'infidélité du comptable de fait, suppléer par des considérations d'équité à l'insuffisance des justifications produites".

Par conséquent, pour qu'il y ait gestion de fait, il faut que deux conditions essentielles soient réunies :

- la nature des fonds en cause doit être publique,
- la personne ayant manipulé ces fonds ne doit pas être comptable public.

On voit donc que le problème majeur est de déterminer si l'on est en présence de fonds publics alors même que ces fonds ne sont plus possédés par la collectivité ou qu'elle ne les a pas perçus. De ceci on peut définir une première typologie, la gestion de fait côté recettes et la gestion de fait côté dépenses (typologie définie par Christian DESCHEEMAEKER) :

- La gestion de fait côté recettes, lorsqu'il y a encaissement irrégulier par l'entité privée de deniers destinés à la collectivité.
- La gestion de fait côté dépenses, lorsqu'il y a extraction irrégulière de deniers publics de la caisse de la collectivité locale au profit d'une entité privée. Par exemple, c'est le cas des subventions accordées par une collectivité à un organisme écran.

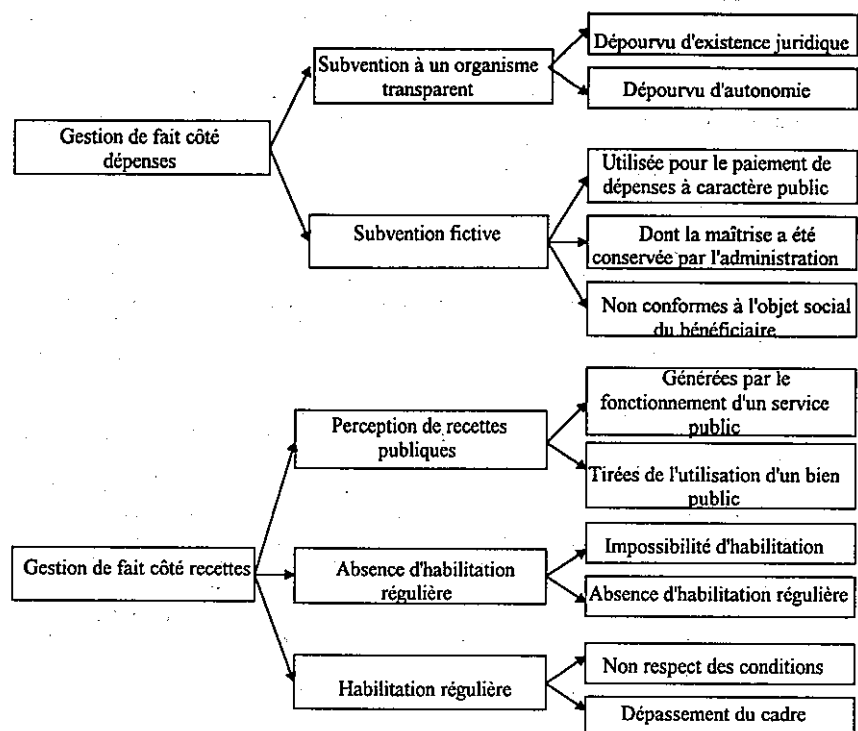
Toutefois, cette typologie ne nous permet pas de nous positionner face à un cas concret et affirmer qu'une telle situation est caractéristique de la gestion de fait. La typologie proposée par Stéphane PENAUD est plus approfondie en ce sens qu'elle tente de classer les différents jugements de gestion de fait (cf. illustrations page suivante).

Le mérite d'une telle typologie est de synthétiser les différents cas de la gestion de fait bien que dans certains cas, elle ne soit pas opérationnelle, la gestion de fait pouvant regrouper plusieurs aspects. Par exemple, une collectivité locale peut très bien accorder une subvention qui soit fictive eu égard à sa destination finale à un organisme transparent qui servirait d'écran aux actions menées en réalité pour le compte de la collectivité et sur ses directives.

L'objet de cette recherche n'est toutefois pas d'analyser tous les cas de gestion de fait, mais de voir dans quelle mesure les critères retenus pour qualifier une gestion de fait s'appuient sur des critères de gestion commune, ou encore le degré d'autonomie de gestion. En effet, il est intéressant de voir si les critères retenus pour qualifier une gestion de fait permettent de définir la notion d'entité comptable en se basant sur une communauté d'intérêts et de liens financiers et non financiers. Par conséquent, l'analyse

de la jurisprudence devrait nous permettre de définir le seuil ou le degré de relations financières et économiques qui justifierait un regroupement de deux entités juridiques distinctes au sein d'un même état financier. Naturellement, les deux approches s'opposent puisque d'un côté le législateur tente de mettre à jour et de réprimer une situation irrégulière alors que de l'autre côté on souhaite fournir plus d'information en l'absence de toute suspicion de fraude.

Typologie de la gestion de fait (Stéphane PENAUD) :



II.2 Le critère de l'autonomie de gestion et la définition de l'entité comptable

Le critère de l'autonomie de gestion, s'il n'est pas présent dans tous les arrêts de jurisprudence sur la gestion de fait, n'en demeure pas moins un des moyens les plus utilisés pour reconnaître la gestion de fait. A cet égard, la Chambre Régionale des Comptes (CRC) de la région PACA a défini en ces termes l'autonomie :

"L'autonomie d'une association par rapport à la commune est reconnue si les trois critères suivants ne sont pas remplis simultanément :

- rôle prépondérant de l'exécutif communal dans les organes de décision;
- financement assuré quasi-exclusivement pas des fonds provenant de la collectivité locale;
- mission de l'association relevant des attributions de la collectivité locale.

Cette association sans autonomie est qualifiée de paravent de la commune de Miramas, permettant de gérer une partie des fonds communaux en évitant de se soumettre aux règles de la comptabilité publique et au contrôle de l'assemblée délibérante" (arrêt CRC PACA, 25 octobre 1991, "OMIC", Commune de Miramas).

A partir de cette définition donnée par la CRC PACA, il est intéressant de voir dans quelle mesure ce critère est appliqué dans d'autres espèces. A cette fin, deux autres arrêts de jurisprudence vont être analysés :

1. L'arrêt Nice communication
2. L'arrêt Lac de Madine

Dans le premier arrêt (Nice communication), la présence simultanée des 3 critères pour qualifier l'absence d'autonomie a été déterminante pour déclarer la gestion de fait.

- La prépondérance de l'exécutif communal a été reconnue en premier lieu en raison des dispositions statutaires et en second lieu, en raison de la composition effective des différents organes de l'association qui fait ressortir la mainmise de l'exécutif communal.
- Les missions remplies par l'association comme l'organisation de manifestations publiques à caractère traditionnel, la publication de la "lettre du maire", etc, relèvent des attributions de la commune. A ce propos, le jugement mentionne que "l'action et les modalités de fonctionnement de l'association permettent d'identifier une activité d'intérêt général relevant normalement de la compétence de la commune de Nice".
- Enfin, concernant les moyens financiers, matériels et humains, on peut relever que :
 - les subventions d'origine communale et les produits tirés de leur placement représentent 99% à 100% des recettes réelles d'exploitation,
 - aux termes de l'article 19 des statuts de l'association il est mentionné que "tout l'avoir de l'association et notamment son matériel est la propriété exclusive de la ville de Nice"
 - le personnel communal est mis à disposition gratuitement.

Ces faits ont permis aux juges de qualifier l'association Nice communication de transparente vis-à-vis de la commune et par conséquent que les fonds versés sous forme de subvention à cette association n'avaient pas perdu leur nature de fonds publics.

Dans la deuxième affaire qui intéresse le Syndicat mixte du Lac de Madine et l'association Madine Accueil, on est en présence des faits suivants :

- Contrairement au cas précédent, il n'y a pas prépondérance de l'exécutif du syndicat mixte, toutefois, les actions menées par l'association sont strictement encadrées par la convention de mandat liant les parties.
- L'association assure une mission de service public pour le compte du syndicat mixte.

- L'association tire ses ressources exclusivement de la perception de droits sur les usagers.

La présence de ces critères d'absence d'autonomie s'ils ont été jugés suffisants pour qualifier une gestion de fait côté recette par la CRC de Lorraine (le 6 juin 1985), ont été rejetés en appel par la cour des comptes au motif que la convention passée entre les parties définissant une relation de mandant et de mandataire avec reddition des comptes à la fin de chaque année civile était tout à fait licite. De ce fait, l'habilitation reçue par l'association prémunit ses dirigeants de toute gestion de fait.

L'étude de ces deux cas nous montre qu'en matière de gestion de fait, bien plus que les critères de gestion autonome, c'est le lien juridique passé entre les parties qui prime pour qualifier la gestion de fait. Face à une habilitation conclue régulièrement et revêtant un caractère licite, la gestion de fait ne sera pas reconnue alors même que les liens économiques et financiers unissant les parties sont très forts.

Ceci nous montre les limites de l'approche par la gestion de fait pour définir la notion d'entité comptable. En effet, ces deux approches s'opposent quant à l'objectif à atteindre :

- dans le premier cas réprimer un comportement déviant,
- alors que dans le second cas on souhaite obtenir une image économique des relations de la collectivité locale avec les entités qui lui sont liées.

Par conséquent, s'il est fait appel à des critères de gestion pour définir une gestion de fait, l'attention des juges se portera avant tout sur l'apparence juridique du contrat.

Question/Conclusion

Est-ce que des états financiers retenant une définition de l'entité comptable qui engloberait les entités visées par une gestion de fait, rendraient caduques la recherche de la gestion de fait ?

Dans un premier temps, on pourrait répondre par l'affirmative. En effet, il y aurait reprise automatique des opérations, effectuées par les satellites concernés par la gestion de fait, par la collectivité locale en fin d'exercice par le biais des états financiers consolidés. Il y aurait donc présentation aux citoyens de l'ensemble des informations financières et économiques relatives à la collectivité et aux entités qui lui sont liées.

Toutefois, dans un deuxième temps on est obligé de reconnaître le caractère peut réaliste d'une telle réponse. En effet, la gestion de fait réprime les cas où le comptable public a été évincé de ses fonctions. Par conséquent, pour qu'il n'y ait pas de recours pour gestion de fait, il faudrait que les états financiers consolidés soient établis par le comptable public qui reprendrait à son compte l'ensemble des opérations réalisées par les satellites. Dans ce cas là, le comptable public aurait la charge d'établir les documents financiers consolidés ce qui impliquerait qu'il aurait le droit d'obtenir toute information utile sur les entités faisant partie de l'entité comptable. Cela aurait certainement pour conséquence de redéfinir la gestion de fait pour lui substituer un droit à consolidation. Toutefois, cette

proposition peut être rejetée par le fait que si la gestion de fait sanctionne le maniement des deniers publics par une personne ne possédant pas le titre de comptable public, elle a aussi pour objet d'empêcher que les excédents des collectivités locales soient placés auprès d'organismes privés au lieu d'être déposés auprès du Trésor.

Enfin, dans un troisième temps, on peut noter que les états financiers ne prémuniront pas les collectivités locales des risques de la gestion de fait, mais rendraient inutiles les tentations de déléguer à une structure la gestion de deniers publics. En effet, l'objectif plus ou moins conscient de la collectivité locale est d'échapper aux règles de la comptabilité publique et de ne pas faire apparaître les dépenses correspondantes dans les états financiers de la collectivité pour ne pas les alourdir. Or, comme les états consolidés au final réintégreront ces éléments l'objectif recherché ne pourra que partiellement être atteint et rendra l'opération de peu d'intérêt au regard des risques juridiques encourus.

De cette réflexion en 3 temps, on peut dire que la consolidation en tant que moyen pour se prémunir contre la gestion de fait n'est pas en l'état actuel de la législation française d'un grand intérêt. Toutefois, la mise en oeuvre d'une telle pratique pourrait conduire à des changements.

La gestion de fait a été étudiée au regard des critères d'autonomie de gestion utilisés. Il existe, néanmoins, un autre aspect de la gestion de fait qui n'a été que partiellement abordé : la nature publique des fonds alloués. Il serait intéressant de voir dans quelle mesure cette caractéristique pourrait nous permettre de définir l'entité comptable en se basant sur ce critère, ou tout au moins de voir si un tel critère (la nature des fonds : publics ou privés) nous permettrait de définir des niveaux de consolidation.

Bibliographie

- CREDIT LOCAL DE FRANCE, 1994, *Finances locales, la décennie de la décentralisation - Statistiques commentées*, ed. CLF, Paris.
- REMOND (B) et BLANC (J), 1992, *Les collectivités locales*, Presses de la fondation nationale des sciences politiques et Dalloz, Paris.
- DESCHEEMAEKER (C), 1993, *La responsabilité des ordonnateurs devant les juridictions financières*, Colloque sur la comptabilité publique, 25 et 26 novembre 1993, Comité pour l'histoire économique et financière, Ministère de l'économie et Ministère du budget, Paris.
- PENAUD (S), 1995, *Contrôle des élus, gestion de fait et ingérence*, ed. Juriservice, Paris.

Annexe 1 : Les transferts de compétences par les lois de décentralisation

	REGIONS	DEPARTEMENTS	COMMUNES
01/06/1983	Formation professionnelle continue et apprentissage		
22/06/1983	Ports fluviaux et voies navigables		
30/06/1983	Corse : éducation, culture, environnement, transports		
01/10/1983			Documents d'urbanisme
01/01/1984	Flotte de pêche, Cultures marines	Action sociale et santé. Ports maritimes. Cultures marines	Services communaux d'hygiène et de santé
01/09/1984			Autorisation d'utilisation du sol
01/09/1984		Transports scolaires	
01/01/1986	Enseignement : Lycées	Enseignement : collèges. Bibliothèques	Bibliothèques
01/01/1987		Cotisation d'assurance personnelle	
01/01/1993	Corse : continuité territoriale, offices, développement économique, voirie, AFPA (équipement)		

Source : DGCL

Annexe 2 : Comparaison des structures communales.

PAYS	NOMBRE DE COMMUNES
FRANCE	36551
ALLEMAGNE	16121
BELGIQUE	589
DANEMARK	275
ESPAGNE	8082
GRECE	5922
IRLANDE	84
ITALIE	8100
LUXEMBOURG	118
PAYS-BAS	647
PORTUGAL	305
ROYAUME-UNI	481

Source : "Finances locales : La décennie de la décentralisation - statistiques commentées", Crédit Local de France, 1994, p. 19.