



HAL
open science

Etablissement public, comptabilité privée. Le cas des C.C.I.

Geneviève Causse

► **To cite this version:**

Geneviève Causse. Etablissement public, comptabilité privée. Le cas des C.C.I.. Comptabilité et stratégies, May 1992, France. pp.cd-rom. hal-00823011

HAL Id: hal-00823011

<https://hal.science/hal-00823011>

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.



**Comptabilité et stratégie
Chapitre 6 - Management public,
stratégie et contrôle de gestion**

**Etablissement public, comptabilité privée.
Le cas des C.C.I.**

**Geneviève Causse
Université de Paris XII**

ETABLISSEMENT PUBLIC, COMPTABILITE PRIVEE

LE CAS DES C.C.I.

Geneviève CAUSSE, Professeur à l'Université Paris XII et à l'E.S.C.P.

Les Chambres de Commerce et d'Industrie (C.C.I.) sont des organismes importants du développement économique de notre pays. Depuis leur création, il y a près d'un siècle, leur activité a considérablement évolué en diversité et en volume.

Elles assurent une mission de service public, notamment l'appui aux entreprises, mais également ont développé des activités industrielles et commerciales, gestion des ports et des aéroports, par exemple.

Le budget consolidé des C.C.I. est d'environ 16 milliards de F.

Bien qu'étant "des entreprises au service des entreprises", elles ont le statut d'établissement Public Administratif (E.P.A.).

Jusqu'à cette année, elles se situaient en dehors de toute normalisation comptable, leur seul référentiel comptable étant le S.C.B. (Système Comptable et Budgétaire), système spécifique, éloigné de la comptabilité privée sans être pour autant tout à fait conforme à la comptabilité publique.

Le problème s'est posé de savoir si ce système, d'une part permettait aux C.C.I. de continuer à assurer leurs missions correctement et de se développer, d'autre part fournissait toutes les informations utiles aux différents partenaires des Chambres.

Un groupe de travail, réuni en 1988, s'est penché sur la question et a conçu un nouveau système applicable au premier janvier 1992 (2).

La mise en place de ce nouveau système, issu du Plan Comptable Général (P.C.G.) 82, conduit à une double préoccupation :

(1) Le premier texte relatif aux C.C.I. est la loi organique du 9/4/1898.

(2) Janvier 1993 pour la Chambre de Commerce et d'Industrie de Paris.

- Y a-t-il adéquation entre la comptabilité privée et le statut des C.C.I., qui demeure celui de l'E.P.A. ?
- la mise en place de la comptabilité privée ne risque-t-elle pas d'entraîner des changements importants dans la politique d'allocation des ressources des Chambres ?

L'opportunité et l'enjeu du nouveau système des C.C.I., telles sont les interrogations de la présente intervention.

Il est nécessaire auparavant de présenter les caractéristiques du système ancien et de la réforme en cours.

I - LE SYSTEME COMPTABLE DES C.C.I.

A) UN PEU D'HISTOIRE

Jusqu'en 1972 la comptabilité des C.C.I. est tenue "en partie simple". Les dépenses et les recettes sont enregistrées dans des comptes alphanumériques, exemple : R7 = Produits financiers, D12 = Loyers.

La circulaire du 31/3/1972 instaure la "partie double". Le Plan Comptable (P.C.) désormais en vigueur est fondé sur la nomenclature du P.C.G. 57, mais adapté aux spécificités consulaires. Le souci de cette réforme, comme des suivantes, a été d'assurer une plus grande transparence.

La circulaire du 19/2/1980 n'a pas opéré de réforme comptable. Elle souligne avec force l'originalité de la nature juridique des Chambres, certaines s'étant éloignées des règles découlant de leur statut.

Rappelons que :

- les C.C.I. sont des E.P.A., mais dirigées par des assemblées élues;
- les E.P.A. disposent des prérogatives de droit public mais doivent respecter les principes et règles garantissant la qualité de leur gestion, notamment :
 - . l'unité budgétaire (un seul budget),
 - . l'annualité budgétaire,
 - . le caractère limitatif des crédits votés (1),
 - . la nécessité du mandatement des dépenses, préalablement à leur mise en paiement, et des recettes, préalablement à leur mise en recouvrement.

(1) Notons cependant, dès cette époque, quelques atténuations à ce principe, difficilement applicable, dès lors que les activités "commerciales" se développent.

La circulaire 400 du 4/2/1986 (applicable au 1/1/1986) :

- reconduit tous les grands principes et règles de gestion précédents,
- introduit une nouvelle nomenclature, proche du P.C.G. 82.

En fait, il s'agit plus d'un reclassement des rubriques de charges que d'une véritable refonte de la présentation des documents comptables consulaires :

- . les opérations en capital continuent à être traitées comme des charges et des produits de l'exercice durant lequel elles sont réalisées;
- . le budget reste le seul état financier officiel, il n'y a pas de bilan.

B) LE SYSTEME COMPTABLE ET BUDGETAIRE (S.C.B.) DES C.C.I.

Le S.C.B. découle de la circulaire 400 de 1986 et est cohérent avec le statut juridique des Chambres.

Au point de vue de la technique comptable, on peut le résumer en ces points.

1°) Un plan comptable obligatoire, comprenant les comptes des classes :

- 4 : Comptes de Tiers,
- 5 : Comptes financiers,
- 6 et 86 : 6 : Comptes de Charges
86 : Opérations de dépenses en capital, traitées comme des charges,
- 7 et 87 : 7 : Comptes de Produits
87 : Recettes en capital, traitées comme des produits,
- 1 : Compte "Fonds de réserve", qui est un compte d'équilibre entre les soldes des comptes des classes 4 et 5.

Ce que l'on peut appeler "Bilan" d'une C.C.I., à la fin d'un exercice, se présente alors ainsi :

Actif		Passif	
4 - Comptes de Tiers	25	1 - Fonds de réserve	111
Avances aux Fournis.	1		
Clients	20	4 - Comptes de Tiers	14
Comptes de rég.Actif	4	Fournisseurs	10
5 - Comptes de trésorerie	100	Comptes de rég.Passif	4
Total	125	Total	125

Le tableau précédent représente, en réalité, un "Bas de Bilan".

- 2°) Le "solde budgétaire", qui est l'écart entre les comptes 6 + 86 et 7 + 87, fonctionne comme un compte de résultat et justifie la variation annuelle du "Fonds de réserve".
- 3°) Les opérations en capital (Investissements, emprunts, subventions, etc) sont comptabilisées avec les opérations de fonctionnement de l'exercice.
Par conséquent, on ne pratique pas d'amortissements.
- 4°) On ne pratique pas de provisions.
- 5°) Le Budget est le seul état financier, ce qui est normal dans un E.P.A.

Trois documents budgétaires sont établis par les chambres :

- le Budget primitif qui est, en principe, soumis, avant la fin de l'exercice, au vote de l'assemblée générale délibérante, et doit servir de base de négociation de l'Imposition Additionnelle à la Taxe Professionnelle (I.A.T.P.) avec l'Administration de tutelle;
- le Budget rectificatif, établi pour prendre en compte les modifications qui constituent des dérogations au principe du caractère limitatif des crédits;
- le Budget exécuté, qui rend compte de la réalisation, au cours de l'année écoulée, des opérations inscrites dans les budgets précédents.

Ces différents budgets se composent de plusieurs documents

- . une section fonctionnement Charges (dépenses),
- . une section fonctionnement Produits (recettes),

Ils sont complétés par des tableaux annexes (opérations inter-services, effectifs) et par un feuillet récapitulatif d'approbation.

Il n'y a pas de bilan, par conséquent pas de situation patrimoniale de l'établissement.

- 6°) Les opérations effectuées pour le compte de tiers (collecte de la taxe d'apprentissage, etc) sont comptabilisées comme des charges ou des produits, selon le cas, par conséquent sont budgétées.
- 7°) Les opérations inter-services (facturations internes) sont comptabilisées en charges et produits, et ne sont pas compensées dans le budget consolidé transmis à l'Administration de tutelle, ce qui contribue au gonflement de la masse des opérations.

Ces deux derniers points constituent un inconvénient majeur du système, et ne sont pas inhérents au statut des Chambres.

C) LA REFORME - POURQUOI ?

Depuis plusieurs années, surtout depuis 1986, de nombreuses critiques émanent des différents partenaires des C.C.I.

- 1) Les élus consulaires, c'est à dire les chefs d'entreprises. Ils pensent que "la maison des entreprises" se doit d'avoir un système comparable à celui des entreprises, plutôt que proche de celui de l'Administration.
- 2) Les institutions de contrôle, parmi lesquelles :
 - l'Administration de tutelle, qui est le Ministère du Commerce et de l'Industrie.
Dans les C.C.I., on se souvient des discours de M. FAUROUX, des 7/10/1988 aux assises nationales des C.C.I., et 21/2/1989 à l'Assemblée Générale de l'A.C.C.I., souhaitant plus de clarté dans le système d'information. Il en faisait même une condition à l'octroi de "plus de liberté budgétaire".
 - la Cour des Comptes qui a souligné, à de nombreuses reprises, que : "le S.C.B. des C.C.I., fondé sur des flux annuels de recettes et de dépenses, traduisait de plus en plus difficilement les actions commerciales et industrielles menées par les Chambres".
- 3) Les responsables financiers des C.C.I., plutôt formés à la comptabilité privée.

Tous ont jugé le système opaque et incomplet.

A ces critiques s'ajoutait le fait que les C.C.I., tout comme les Collectivités Publiques locales et leurs satellites (Associations, etc), ne pouvaient rester en dehors de toute normalisation comptable, malgré leurs spécificités.

II - LE NOUVEAU SYSTEME COMPTABLE DES C.C.I.

Quelques mots sur le processus de réforme permettront de mieux comprendre les caractéristiques du nouveau système, et de le situer par rapport au P.C. 82.

A) CONCEPTION ET MISE EN OEUVRE

Elle a nécessité trois années (mi 88 à mi 91), au cours desquelles se succédèrent les trois stades suivants :

- réflexion,
- création du nouveau système,
- avis du Conseil National de la Comptabilité (C.N.C.) et élaboration des textes définitifs.

Au cours des premières étapes, le travail eut lieu au sein d'un groupe de travail associant des représentants des Chambres (élus, Directeurs financiers,...) et des représentants des Ministères concernés (Industrie, Transports, Finances,...). Ce groupe de travail a eu recours, dans la deuxième étape, à l'assistance technique de deux cabinets d'études, dont un cabinet d'expertise comptable.

Les intérêts des parties représentées n'étaient pas toujours convergents.

Le consensus se fit rapidement sur certains points, citons :

- la référence au P.C. 82,
- la séparation, dans le budget, des opérations de fonctionnement et des opérations en capital,
- l'élimination, dans la masse des opérations, des flux inter-services, pour ne retenir que le solde.

Sur d'autres points, l'accord ne se fit pas rapidement, notamment :

- les modalités d'évaluation des immobilisations,
- la production de documents prévisionnels,
- la présentation d'une batterie de ratios,
- la révision des comptes,
- la consolidation des comptes,
- le classement de certains comptes.

La décision finale revint souvent à la tutelle. L'arrêt définitif des textes eut lieu après avis du C.N.C.

B) CARACTERISTIQUES DE LA REFORME

Les deux traits essentiels de la réforme font ressortir son ambiguïté.

1) Passage au P.C. 82

Des adaptations ont dû être introduites, pour tenir compte des spécificités des C.C.I., mais la volonté de ne pas rester en marge du mouvement, que l'on peut qualifier de "contagion de l'économie de marché", fait que l'on a adopté une position maximaliste, que nous présenterons ci-dessous dans le paragraphe C.

Il restera à démontrer que le système mis en place, qui a ses vertus dans un autre contexte, répond aux besoins des organisations spécifiques, que sont les C.C.I.

Les contraintes du statut d'E.P.A., et des C.C.I. en particulier, ne risquent-elles pas de devoir introduire des adaptations telles que les objectifs recherchés ne seront pas forcément atteints, ou alors à quel coût ?

La deuxième particularité de la réforme, qui instaure la coexistence de deux systèmes, tend à prouver l'inadéquation entre système comptable des entreprises privées et le statut d'établissement public.

2) Le maintien du S.C.B. des C.C.I.

La loi du 9/4/1898 demeure le texte de référence, ainsi que la circulaire de 1980, dont les grands principes ne sont pas remis en cause par la réforme.

La circulaire 400 de 1986 a subi un "toiletage", qui a consisté à alléger les procédures et à rapprocher le S.C.B. du système comptable général.

a - Allègement des procédures.

Les phases successives d'une opération, en comptabilité publique sont :

- engagement,
- liquidation,
- ordonnancement,
- paiement.

Désormais, contrairement à la procédure antérieure, les deux premières sont de la responsabilité des "permanents" des C.C.I., et non des élus.

Citons également une nouveauté, qui devrait simplifier considérablement le fonctionnement des C.C.I.: la mise en place possible d'un visa électronique, utilisé entre le siège et les établissements.

b - Rapprochement entre les deux systèmes.

L'idée qui ressort de la modification de la circulaire de base est de rapprocher, le plus possible, la présentation du budget des autres documents qui seront désormais produits, bilan et compte de résultat.

C'est ainsi que, désormais :

- les budgets présentés (primitif, rectificatif, exécuté) se composent :
 - . de sections de fonctionnement, Charges d'une part, Produits d'autre part, et non plus Recettes et Dépenses.
Des charges calculées seront budgétées.
 - . d'une section Opérations en capital, dont les rubriques représentent les variations des comptes de bilan.
- l'annexe, produite du fait de l'adoption du P.C. 82, comprend seulement les informations complémentaires aux Tableaux annexes, qui continuent à être produits dans le cadre du S.C.B.

Dans un but de transparence, il existe un budget Chambre, un budget par service, et un budget pour chaque concession d'Etat.

Le "service" correspond à une activité des C.C.I. Le découpage en services est imposé et il peut comporter jusqu'à sept rubriques : Formation, Aménagement, etc. Selon l'importance de la C.C.I., le S.C.B. peut donc comprendre un nombre important de "feuilletts", jusqu'à environ 50 pour les deux premiers budgets (primitif et rectificatif), et jusqu'à 70 pour le budget exécuté.

C - LE SYSTEME COMPTABLE DES C.C.I., COMPARAISON AVEC LE P.C.82

Considérons successivement les caractéristiques essentielles du nouveau système comptable, mis en place parallèlement au S.C.B.

1) Le cadre comptable

Le plan de compte est quasiment le même. Il est aisé de relever les quelques différences importantes, qui tiennent compte des spécificités des chambres.

- Classe 1.

Il n'y a pas de compte "Capital" mais un compte 102 : "Apports".

Par conséquent, il n'existe aucun compte lié au compte Capital. Citons : Réserve légale, Obligations convertibles.

- Classe 6.

Un compte 636 : "Parts contributives" est destiné à enregistrer les reversements de l'I.A.T.P. (Imposition Additionnelle à la Taxe Professionnelle), ressource essentielle des C.C.I., à d'autres organismes, par exemple aux Chambres Régionales.

Il n'existe pas de compte "Participation des salariés aux fruits de l'expansion", cette disposition du code du travail n'étant pas applicable aux personnels consulaires.

- Classe 7.

Un compte 74 "I.A.T.P." a été créé, étant donné l'importance de cette ressource pour les C.C.I.

Soulignons enfin deux particularités :

- l'éclatement de certains comptes en de nombreux sous-comptes, qui ont une importance particulière dans les C.C.I. :
 - . le compte 13 : Subventions,
 - . le compte 706 : Prestations de services;

- la prise en compte de plans sectoriels, ou de règles de comptabilisation particulières, lorsque les activités le justifient.

Il s'agit :

- * des opérations d'aménagement, qui relèvent du P.C.G. adapté aux activités de promotion-construction.

- * de la gestion des concessions, pour lesquelles il existe certaines particularités comptables (Un plan comptable spécifique est en cours d'élaboration).
- * de la collecte du 1% logement, dont le traitement comptable est identique à celui pratiqué par les C.I.L. (Comités Interprofessionnels du Logement),
- * des activités de formation entrant dans le cadre des C.F.A. (Centres de Formation des Apprentis).

2) Les principes comptables.

La référence au P.C.82 sous-entend le respect des principes comptables retenus par ce plan.

Un principe est clairement énoncé, celui de "l'importance relative", à propos des informations à inclure dans l'annexe, et de l'opportunité d'éclater ou de regrouper certains comptes.

Un autre principe était déjà appliqué, celui de "la permanence des méthodes".

Les principes désormais applicables vont entraîner un changement important, notamment la pratique des régularisations de charges et de produits, et celle de la dotations aux amortissements et provisions.

L'évaluation, lors de l'établissement du bilan d'ouverture, de certaines immobilisations au Franc symbolique peut être considérée comme une entrave importante à certains principes. Les bilans présentés donnent-ils une "bonne information" sur la situation patrimoniale des C.C.I. ?

Par ailleurs l'évaluation des immobilisations a une incidence sur le résultat, par l'intermédiaire de l'amortissement.

Ici encore on peut relever l'inadéquation de certains principes avec le statut juridique des C.C.I.. Doit-on, dans un bilan, faire apparaître la valeur d'immobilisations non cessibles et non saisissables ? La question ne se pose généralement pas pour les organisations privées.

3) Les documents comptables.

Les C.C.I. sont tenues de présenter les documents comptables suivants, à la fin de chaque exercice : Bilan, Compte de résultat, Tableau de financement et annexe. Les documents prévisionnels ne sont pas obligatoires, de même que le tableau des Soldes Intermédiaires de Gestion (S.I.G.).

La présentation des documents est très comparable à celle des entreprises privées, abstraction faite des quelques différences suivantes :

- celles dues à la modification du plan de comptes :
 - * le passif du bilan fait apparaître la rubrique "Apports" et non "Capital",
 - * dans le compte de résultat, la ligne "Participations des salariés aux fruits de l'expansion" n'existe pas.
- une présentation du compte de résultat qui ne respecte pas l'ordre des comptes. L'importance de l'I.A.T.P. a conduit à un traitement particulier des comptes qui y sont relatifs :
 - * d'une part le compte de produits 741 "I.A.T.P.",
 - * d'autre part le compte de charges 636 "Parts contributives".

Ces comptes sont portés en haut du tableau du compte de résultat, respectivement le premier en produits, le deuxième en charges.
Les montants de chaque rubrique sont mis en évidence, de part et d'autre, au début du compte de résultat.

Le compte de résultat est présenté en tableau, et non en liste, pour les raisons suivantes :

- la présentation en tableau, d'un côté les charges, de l'autre côté les produits, facilite le rapprochement du compte de résultat avec le budget de fonctionnement;
- la présentation en liste vise à faire apparaître successivement les différents Soldes Intermédiaires de Gestion (S.I.G.). Or, en raison de l'importance de l'I.A.T.P., source importante de financement des chambres, les S.I.G. ne sont pas pertinents.

Cette dernière remarque conduit à se poser la question de la pertinence d'un tableau de financement, la rubrique essentielle du tableau étant la capacité d'autofinancement (C.A.F.), dont un élément primordial de variation est le bénéfice de l'exercice, qui est directement tributaire de l'I.A.T.P.

L'annexe, présentée par les C.C.I., doit remplir les objectifs qui lui ont été assignés dans le P.C. 82.
Soulignons son importance la première année, particulièrement en ce qui concerne l'"écart d'ouverture" et les méthodes d'évaluation retenues.

4) la révision des comptes.

Le problème se posait en ces termes quant au contrôle des comptes :

- contrôle public, exercé traditionnellement par les Trésoriers Payeurs Généraux,
- contrôle privé, ou révision des comptes, effectué par les Commissaires aux Comptes,

- coexistence des deux types de contrôle.

Dans la mesure où les C.C.I. sont des E.P.A., manipulant des fonds publics, ayant un double système comptable, la première ou la troisième solution pouvait être admise. C'est la deuxième solution qui a été retenue.

Ce choix est conforme à la position maximaliste, dont il a été fait référence ci-dessus. Il traduit moins, il faut le penser, une méfiance vis à vis de l'Administration, qu'une volonté de se rapprocher des pratiques en vigueur dans l'entreprise privée.

Notons que les organes publics de contrôle (Tutelle, Cour des Comptes) continueront à exercer leur fonction.

Après discussion au sein du groupe de travail, composé de personnes ayant sur ce point des positions divergentes, le type de révision retenu est celui de la révision contractuelle, et non de la révision légale.

Ceci entraîne les limites suivantes au contrôle exercé :

- pas de procédure d'alerte,
- pas d'obligation de révéler les faits délictueux, au Procureur de la République.
- pas de rapport spécial sur les conventions passées entre la Chambre et ses Dirigeants.

Afin de garantir la qualité de la révision comptable, celle-ci ne peut être effectuée que par un "professionnel indépendant". Les clauses devant être obligatoirement incluses dans le contrat laissent penser que le contrôle effectué ne sera pas différent de celui pratiqué dans le cadre d'un audit légal. Cependant les limites indiquées ci-dessus, tenant au caractère contractuel de la révision, sont importantes.

III - QUELQUES REMARQUES SUR LA REFORME DU SYSTEME COMPTABLE DES C.C.I.

La comptabilité n'est pas neutre. Elle présente une "certaine image" d'une organisation. Par conséquent, on peut se demander si changer de système comptable est le signe d'une volonté de changement (ou d'un désir de paraître sous une autre image), ou le signe qu'un changement s'est réellement produit dans l'organisation.

Il semblerait, en ce qui concerne les C.C.I., que si les activités se sont développées et diversifiées, beaucoup de choses sont restées les mêmes.