



HAL
open science

Action publique des collectivités locales françaises et réforme comptable : vers plus de transparence ?

Stanislas Boutmy, Madina Rival

► To cite this version:

Stanislas Boutmy, Madina Rival. Action publique des collectivités locales françaises et réforme comptable : vers plus de transparence?. *Politiques et Management public*, 2013, 30 (3), pp.373-393. 10.3166/pmp.30.373-393 . hal-02901086

HAL Id: hal-02901086

<https://hal.science/hal-02901086>

Submitted on 17 Jul 2020

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.

Copyright

Action publique des collectivités locales françaises et réforme comptable : vers plus de transparence ?

Public action of the French local authorities and accounting reform: towards more transparency?

Stanislas Boutmy and Madina Rival



Electronic version

URL: <http://journals.openedition.org/pmp/6809>
ISSN: 2119-4831

Publisher

Institut de Management Public (IDPM)

Printed version

Date of publication: 15 September 2013
Number of pages: 373-393
ISBN: 978-2-7430-1544-2
ISSN: 0758-1726

Brought to you by Conservatoire national des arts et métiers (Cnam)



Electronic reference

Stanislas Boutmy et Madina Rival, « Action publique des collectivités locales françaises et réforme comptable : vers plus de transparence ? », *Politiques et management public* [En ligne], Vol 30/3 | 2013, mis en ligne le 01 avril 2016, consulté le 17 juillet 2020. URL : <http://journals.openedition.org/pmp/6809>

Action publique des collectivités locales françaises et réforme comptable : vers plus de transparence ?

08

► **Stanislas Boutmy^a et Madina Rival^{b*}**

^a *Directeur Général, Public Evaluation System
20, rue Laffitte – 75009 Paris*

^b *Maître de conférences, Cnam, LIRSA-LARGEPA
40, rue des Jeuneurs – 75002 Paris*

Résumé

L'actualité de la réforme comptable et financière soulève la question de l'asymétrie d'information entre les électeurs et les élus des collectivités locales françaises soumis aux cycles politico-financiers. La réforme comptable en la matière présente une opportunité de plus grande transparence mais également des limites aujourd'hui bien mises en évidence par la littérature sur l'instrumentation des outils de gestion. L'étude des deux cas présentés dans cet article permet d'avoir un panorama relativement complet des enjeux de la réforme actuelle en France : celui de la gestion comptable des collèges (opérateurs) et celui de la gestion financière de la dette de l'ensemble des collectivités locales. En termes de résultats, nous proposerons à la fois une mise en perspective théorique qui s'interroge sur les limites de la réforme comptable et financière et sur des préconisations managériales susceptibles d'assurer une meilleure transparence de l'action publique locale en France.

© 2013 IDMP/Lavoisier SAS. Tous droits réservés

Mots clés : comptabilité publique, finances publiques, collectivités locales.

Abstract

Public action of the French local authorities and accounting reform : towards more transparency? The news of the accounting and financial reform raises the issue of the asymmetry of information between the voters and the elected representatives of the French local authorities subjected to the politico financial cycles. The accounting reform on the subject presents an opportunity of greater transparency but also limits today well presented by the literature on the instrumentation of management tools. The study of the two cases presented in this article allows a fairly complete overview of

*Auteur correspondant : madina.rival@cnam.fr

doi :10.3166/pmp.30.373-393 © 2013 IDMP/Lavoisier SAS. Tous droits réservés

the challenges of reform in France : the management accounting of colleges (operator) and the financial management of the debt of all local communities. In terms of results, we propose both a theoretical perspective regarding limitations of the accounting and financial reform and managerial recommendations to ensure better transparency of local public action in France.

© 2013 IDMP/Lavoisier SAS. Tous droits réservés

Keywords : public accountability, public finance, local government.

Introduction

Dans son rapport 2013 sur les comptes 2012, la Cour des comptes française recommande avec force de s'attaquer aux dépenses des collectivités locales en détaillant certains cas de comptabilité particulièrement critiques (Cour des comptes, 2013). Dans le même temps, le jugement du tribunal de Grande instance de Nanterre du 8 février 2013, sur un prêt opposant Dexia au département de la Seine-Saint-Denis¹, donne à la collectivité la possibilité d'engager une procédure contre la banque pour obtenir l'annulation des règles de fixation du taux. On le voit, la réforme comptable et financière des collectivités locales françaises est très actuelle.

Si la comptabilité publique locale française s'inspire du Plan Comptable Général (PCG), elle demeure spécifique. La comptabilité des organismes publics a pour objet la description et le contrôle des opérations ainsi que l'information des autorités de contrôle et de gestion. Les récentes modifications de cette comptabilité publique locale ont toutes pour point commun d'améliorer la clarté de l'information et d'aider la collectivité à mieux identifier les risques auxquels elle est exposée. Elles apparaissent comme indispensables afin d'améliorer la qualité comptable au sein des collectivités.

Au-delà des questions techniques, cet article s'interroge plus fondamentalement sur la signification des pratiques comptables et financières des collectivités locales françaises en matière de démocratie locale. Comment la réforme comptable peut permettre une meilleure transparence de l'action publique ? Quelles seraient les conditions et les limites de ce cercle vertueux ?

Pour répondre à ces questions, notre article traitera d'abord du cadre théorique mobilisé (1) car l'actualité de la réforme comptable et financière soulève le thème de l'asymétrie d'information entre les électeurs et les élus des collectivités locales soumises à des cycles politico-financiers. La revue de la littérature en présente les avantages (transparence et expertise) mais également les limites (spécificité du secteur public et instrumentation des outils de gestion). Ensuite, le terrain et de la méthode choisis pour appréhender l'objet de la recherche seront présentés (2) avec une étude de deux cas qui permet d'avoir un panorama relativement complet des enjeux de la réforme en France : celui de la gestion comptable des collèges (opérateur) et celui de la gestion financière de la dette de l'ensemble des collectivités locales. Enfin, la présentation des résultats (3) permettra à la fois une mise en perspective théorique, qui s'interroge sur les limites de la réforme comptable et financière actuelle, et des préconisations managériales pour assurer une meilleure transparence de l'action publique locale en France.

¹ Département, essentiellement urbain, de la petite couronne parisienne, situé à l'est de la capitale française.

1. Comptabilité et finances publiques locales françaises : principes historiques et éclairages théoriques

Avant d'en venir au cadre théorique mobilisé autour du sujet, il nous a semblé nécessaire de revenir rapidement sur les grands principes historiques qui fondent la gestion financière et comptable des collectivités locales françaises.

1.1. Quelques grands principes et lois concernant les finances publiques locales françaises : un cadre historique

Trois articles de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen du 26 août 1789 déterminent la gestion comptable et financière de l'administration publique, notamment celle des collectivités locales françaises :

- Article 13 – « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable ; elle doit être également répartie entre les citoyens, en raison de leurs facultés. »
- Article 14 – « Les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée. »
- Article 15 – « La société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration. »

La comptabilité publique française locale y puise sa source et l'a exprimé par l'élaboration de quelques grands principes² :

- Annualité et antériorité : Les exercices budgétaires sont indépendants les uns des autres ; le budget est voté et s'exécute annuellement. Le budget doit être voté et les dépenses autorisées avant qu'elles ne soient exécutoires.
- Spécialité - Les dépenses et recettes ne sont autorisées que pour un objet particulier.
- Équilibre - L'équilibre prévisionnel requiert la réunion de trois éléments (art. L.1612-4 CGCT) : l'évaluation des dépenses et recettes doit être sincère ; les ressources définitives doivent être suffisantes pour couvrir le remboursement en capital des annuités d'emprunt ; les sections de fonctionnement et d'investissement doivent être respectivement votées en équilibre.
- Sincérité et prudence - L'appréciation des charges et produits, prévus dans le budget primitif et constatés dans le compte administratif, doit être raisonnable afin d'éviter le transfert de risque sur l'avenir d'incertitudes présentes (art. L.1612-14 CGCT et du PCG défini par le Règlement n° 99-03 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable).

Unité et universalité - Unité de caisse : l'ensemble des fonds (et non des recettes même lorsqu'elles sont affectées...) doit servir à financer l'ensemble des dépenses. Il y a séparation entre les sections d'investissement et de fonctionnement. La section de fonctionnement doit être équilibrée avant de financer l'investissement. Les emprunts sont considérés comme une recette d'investissement. Il y a une séparation entre l'ordonnateur et le comptable. Ce qui, on le verra, est un point à prendre en compte dans une approche de certification.

² Articles L. 2311-1 et suivants du Code général des Collectivités territoriales qui définissent et encadrent le budget des collectivités locales.

La comptabilité des organismes publics a pour objet la description et le contrôle des opérations ainsi que l'information des autorités de contrôle et de gestion. Elle retrace les opérations financières et comptables résultant de l'exécution des budgets des organismes publics : recettes, dépenses, trésorerie, patrimoine. L'ordonnance du 26 août 2005 relative à la simplification et à l'amélioration des normes comptables a été la dernière modification importante des normes comptables applicables aux collectivités. Cette réforme a rapproché et harmonisé les nomenclatures comptables locales du PCG. Si la comptabilité publique locale française s'inspire du PCG, elle demeure spécifique. De plus, compte tenu des spécificités de leur activité, aucune norme commune à l'ensemble des collectivités n'a été établie.

Les collectivités de plus de 10000 habitants ont l'obligation de restituer leurs comptes selon deux présentations : par nature et par fonction³. Les différentes fonctions sont définies par les normes budgétaires qui encadrent la comptabilité locale. Ce sont les normes M14 pour les communes et EPCI, M52 pour les Conseils généraux⁴ et M71 pour les Conseils régionaux. Elles sont révisées chaque année et publiées au 31 décembre. Les fonctions ne correspondent pas nécessairement aux vice-présidences ni aux délégations accordées aux élus. L'affectation d'une dépense ou d'une ressource à une fonction n'est que partiellement encadrée et peut varier d'un exercice à l'autre selon, principalement, les choix d'affichage politique de l'exécutif local.

Ces fonctions ne sont pas nécessairement exploitées comme un outil de gestion. Il faut prendre en compte le cycle budgétaire de la collectivité, avec trois phases : l'élaboration (avec le vote du budget, précédé d'un débat d'orientation budgétaire) ; l'exécution ; le contrôle (le vote du compte administratif). Le champ de compétence des collectivités territoriales est relativement large, si la commune bénéficie d'une clause de compétence générale, ce n'est plus tout à fait le cas des régions et départements, pour l'instant (Boutmy et Moyon, 2010). Le nouvel acte de décentralisation actuellement en débat en France prévoit de restituer la clause de compétence générale aux régions et départements.

1.2. Action publique locale et instruments d'information comptables et financiers : un cadre théorique

Si l'on conçoit une action publique locale contrainte par des cycles politico-financiers, l'introduction d'instruments d'information comptable et financière peut réduire l'asymétrie d'information entre électeurs et élus. Pourtant, la réforme comptable en la matière présente des limites aujourd'hui bien mises en évidence par la littérature : la spécificité du secteur public ainsi que l'instrumentation des outils de gestion.

L'action publique locale : des contraintes liées au cycle politico-financier

Pour les théoriciens du marché politique qui considèrent que l'électeur est « myope »⁵ (Nordhaus, 1975), les élus analysent leurs décisions à la lumière d'une contrainte de réélection, préoccupation d'autant plus importante que l'on se rapproche des échéances électorales. Les décisions des acteurs publics obéiraient alors à un cycle. Au lendemain

³ Voir tableau en annexe 1.

⁴ Devenus Conseils Départementaux dans la loi de réforme actuellement (16/05/2013) soumis actuellement au contrôle du Conseil Constitutionnel.

⁵ Le terme nous a été suggéré par l'un des réviseurs anonymes.

des élections, le gouvernement dispose d'une grande latitude de choix où prévalent des arguments d'ordre strictement économique. Au fur et à mesure que l'on se rapproche des futures échéances, le poids des arguments économiques diminue au profit des arguments électoraux ou politiques, les arguments économiques ne retrouvant la place perdue qu'au lendemain des élections (Grefte, 1997). Ce cycle politique national peut également être constaté sur le plan local même si la littérature en la matière est moins abondante (Jérôme-Speziari et Jérôme, 2002, notamment sur les élections municipales).

Or, un certain nombre de recherches mettent en évidence les répercussions particulièrement importante de ces cycles politiques sur les finances publiques locales. Ainsi pour Abecassis (1994 : 34), « deux autres facteurs peuvent (...) détourner l'investissement de son *trend* : le premier découle d'une réaction des décideurs locaux aux risques de rationnement du financement : ceux-ci accumuleraient alors des moyens de financement les années de relative abondance, afin d'assurer une certaine continuité des dépenses ; le second correspond à un cycle électoral entraînant une interruption des dépenses en début de cycle suivi d'un gonflement en fin de période. » Gourmel-Rouger (1998) envisage également la présence d'un cycle électoral de l'emprunt en France pour 94 municipalités de plus de 100 000 habitants entre 1985 et 1995. « On peut penser que l'évolution des emprunts annuels n'est pas régulière et s'inscrit dans des cycles de nature électorale qui se présenteraient de la façon suivante : emprunt de régularisation l'année de l'élection ; recours prépondérant à l'autofinancement en début de cycle ; recours de plus en plus fort à l'emprunt à la fin du mandat. » (Gourmel-Rouger, 1998 : 193).

Une opportunité liée à l'information et à l'expertise apportées par la réforme comptable

Ces cycles politico-financiers mettent en exergue une forte asymétrie d'information entre élus et électeurs qui peut se traduire dans une mauvaise gestion financière au détriment de l'efficacité de l'action publique locale. Cette asymétrie d'information va se traduire le plus souvent par une prise de risque financier par les collectivités locales. Gourmel-Rouger (1998) met d'ailleurs en évidence que les collectivités locales de grande taille et en bonne santé financière trouvent un financement désintermédié (sur le marché) plus facilement, les autres types d'emprunteurs devant se satisfaire des conditions imposées par les intermédiaires financiers du moment. Au contraire, Couture (2012) démontre l'existence d'un biais conservateur systématique pour sept des neuf provinces canadiennes étudiées de 1986 à 2010.

« Pour se prémunir contre le risque de surestimation des revenus, les gouvernements induiraient donc un biais systématique. Pour Larkey et Smith (1989), ceux-ci auraient donc une aversion au risque » (Couture, 2012 : 4). Cette aversion au risque des collectivités locales est pour le moins questionnée par l'actualité des finances publiques locales françaises, nous y reviendrons dans la discussion de cet article.

Or, dans le cadre de l'entreprise, une abondante littérature décrit l'information financière et comptable comme un facteur de réduction d'asymétrie d'information entre l'entreprise et ses investisseurs (Escaffre, 2012). L'introduction d'instruments comptables et financiers pertinents dans le cadre de l'action publique locale ne pourrait-elle pas également réduire l'asymétrie d'information entre élus et électeurs et favoriser la démocratie locale ? Ces instruments sont d'ailleurs créés et interprétés par des experts (comptables ou financiers), détenteurs du savoir. La figure de l'expertise est l'une des marques de fabrique de ces professions (Chantiri-Chaudemanche, 2004). Rappelons

que pour Habermas (1978), il existe trois modèles de décision publique : le modèle décisionniste qui donne le primat à la décision politique sur la rationalité technique ou scientifique ; le modèle technocratique dans lequel le savoir spécialisé prime sur le politique réduit à un organe d'exécution ; enfin, le modèle pragmatique d'ajustement par des voies de communication réciproques.

Concrètement, l'expert est choisi pour ses compétences, auxquelles sont souvent associées son indépendance et sa neutralité, par opposition au représentant mandaté pour défendre des intérêts catégoriels (modèle anglo-saxon/modèle d'Europe continentale). On distingue l'activité scientifique (production de la connaissance) de l'expertise (jugement). Deux types de raisons justifient l'intervention des experts : d'une part le traitement de problèmes d'une haute technicité nécessitant le recours à des sources donnant des éclairages techniques ; d'autre part, le souci d'anticiper les réactions des groupes concernés par l'application des règles de manière à mieux identifier les attentes et les résistances (Bourguignon et Rival, 2012).

Action publique locale et réforme comptable : les limites de l'instrumentation des outils de gestion dans le secteur public

L'introduction d'instruments de quantification comptables et financiers dans le secteur public présente des limites bien étayées par la littérature.

Il convient notamment de reconnaître la spécificité et la diversité des organisations publiques. C'est ainsi qu'en parlant de la LOLF, Biondi (2008 : 29) conclut : *« Il ne faudrait pas que pour échapper à Charybde de l'ancien référentiel public reconnu comme archaïque, on se jette dans Scylla d'un unique référentiel comptable pour toutes les logiques d'action collective et pour les entités qu'elles mettent en œuvre, car ces logiques demeurent différentes par nature, fonction, et finalités institutionnelles. »* Parfois, la difficulté d'implantation et d'appropriation d'un outil de gestion comptable dans le secteur public local provient de la diversité des acteurs engagés dans le processus (Rocher, 2008).

De manière plus générale, la mise en œuvre de ces instruments comptables et financiers dans le secteur public traduit en réalité une vision sous-jacente de l'organisation (Biondi, Chatelain-Ponroy et Sponem, 2008). Il en va probablement des collectivités locales comme des universités souvent étudiées dans cette optique (Drevet, Lande et Portal, 2012). Comme Champagne et Choinière (2012 : 5), nous pensons que « les instruments sont un bon moyen de saisir les valeurs et les idéologies des gouvernements en place. Nous nous situons dans la continuité des thèses de Hood (1983), Lascoumes et Le Galès (2005 ; 2007) selon lesquelles les instruments ne sont pas des choix purement techniques ou relevant exclusivement d'un déterminisme institutionnel ». Cette idée rejoint en réalité la problématique de la démocratie puisqu'instrumenter les finances publiques c'est gouverner (Bezes et Siné, 2011). De manière plus opérationnelle, construire un outil de gestion pour une collectivité locale traduit les intérêts des acteurs (Drevet, 2010). Nous sommes ici dans une application au secteur public local d'une problématique développée de manière plus large depuis quelques années : celle de l'instrumentation des outils de gestion (Aggeri et Labatut, 2010).

2. La réforme comptable et financière des collectivités locales françaises en 2012 : une double étude de cas

L'approche retenue dans cet article sera essentiellement qualitative pour une étude de cas multiple (Yin, 1983 ; Eisenhardt, 1989)⁶. La double étude de cas complète le panorama plus qu'elle ne sert de comparaison. Les sources utilisées dans les travaux mentionnés ci-après sont principalement des sources publiques nationales telle que l'INSEE, le ministère de l'environnement, le ministère de l'intérieur, le ministère de l'économie et des finances, le ministère de l'éducation nationale, la Cour des comptes, les Chambres régionales des comptes. De nombreuses données ont été collectées directement auprès des collectivités locales, que ce soit les documents budgétaires, budgets primitifs ou comptes administratifs, ou les délibérations. La collecte des données s'est faite :

- sur le site internet de l'institution ;
- après sollicitation de l'autorité concernée pour avoir accès à une donnée publique ;
- avec le recours d'un tiers (journaliste) pour accéder à une donnée publique dont la collectivité locale refusait la communication.

Deux cas concrets ont été retenus car très emblématiques de la question des défis actuels de la comptabilité et des finances publiques locales françaises à différents niveaux de responsabilité :

1. La gestion comptable des collèges⁷ (opérateur du conseil général) : étude faite sur les états comptables de plus de 100 collèges d'un des 22 conseils généraux français de plus d'un million d'habitants en 2007-2011 avec restitution à la direction des collèges du dit département mi-2012.

2. La gestion financière de la dette des collectivités locales : étude des comptes administratifs de 134 régions, départements et grandes villes françaises réalisée entre juillet et décembre 2011. 30 % étaient disponibles sur internet, 30 % ont été obtenus après un seul appel téléphonique à la collectivité, le tiers des données restant a nécessité de plus longues négociations. Deux Conseils régionaux ont refusé la communication de leurs comptes administratifs.

Ces deux cas seront présentés successivement dans cette partie de l'article.

2.1. La réforme de la gestion comptable des opérateurs des collectivités, le cas des collèges

Il appartient aux Conseils généraux de financer les collèges. La politique éducative du Conseil général est souvent un des éléments du débat électoral. On le verra, l'enjeu politique peut s'avérer source de préoccupation pour les fonctionnaires territoriaux en charge de l'exécution des missions. Les Conseils généraux financent, mais ne dirigent pas : les programmes sont nationaux, les enseignants relèvent de l'éducation nationale. Ils ont pourtant une politique éducative et des choix budgétaires à faire.

⁶ On peut qualifier ce travail de recherche participante (voire même d'exposition professionnelle) pour l'un des deux auteurs de cet article, par ailleurs directeur d'un cabinet de conseil en finances publiques. Cette société indépendante est détenue par des personnes privées issues du secteur privé et du secteur public et spécialisée dans la notation comparative de la situation financière des collectivités.

⁷ Le collège correspond aux quatre premiers niveaux de l'enseignement secondaire en France.

Des établissements publics locaux d'enseignement (EPL) au suivi difficile

Les collèges sont autonomes, le principal les dirige. Il est accompagné d'un Conseil d'administration et d'un gestionnaire. Les budgets sont compris entre 60 k€ et 500 k€. Les comptes financiers sont regroupés par chapitre au sein de services (généraux et spéciaux). Ces chapitres sont normés : dépenses d'enseignement, viabilisation, maintenance etc.... En 3 ans (2007-2010), des hausses de 14,7 % des dépenses (+3 % pour les chapitres éducatifs, + 25 % pour la viabilisation) ont été notées.

À l'échelle de l'entité administrée, chaque gestionnaire peut suivre la dépense de son collège. Au niveau du Conseil général, c'est différent, le suivi est difficile. Le financement ne devrait pas se faire sans contrôle mais en pratique, il est inexistant. La collecte annuelle des comptes financiers est destinée à saisir les données nécessaires au calcul de la dotation : les dépenses précédentes. Le dispositif ne permet en revanche pas d'analyse des comptes ; il n'y a pas d'outil spécifique et les personnels ne sont pas formés. De plus, les pratiques ne permettent pas une vue d'ensemble cohérente puisque chaque agent inscrit les dépenses selon son habitude : il y a une rubrique gaz, certains y mettront le chauffage au gaz, d'autres seulement l'abonnement de la cuisinière de la cantine etc.

Ces pratiques coutumières portent sur 36 % du total des dépenses. La différence entre les subventions perçues par les collèges et leurs dépenses effectives engendre un surplus qui conduit nombre d'entre eux à constituer des fonds de réserve. Les ressources non dépensées lors d'un exercice sont mises de côté et l'on puise dedans selon les circonstances. La constitution d'un fonds de réserve est recommandée afin de faire face à une dépense imprévue. Les syndicats de gestionnaire préconisaient en 2011 que ces fonds de réserves soient égaux à 10 % du montant de la dotation, soit 6 semaines d'activités⁸. La constitution de ces fonds pose un problème démocratique : le Conseil général finance annuellement les collèges. Il fait des choix entre les bénéficiaires de ses subsides. Les sommes perçues par les collèges ne sont pas perçues par d'autres ou auraient pu conduire à une baisse de la pression fiscale si elles n'avaient pas été distribuées.

Dans le cas de ce Conseil général qui en quelques années avait fait croître de 50 % les dotations versées aux collèges, la situation est particulièrement criante. Le tableau 1 illustre la disparité de la situation des fonds de réserve des collèges du département étudié. On constate bien que 50,5 % des collèges du département que nous avons étudiés possèdent un fonds de réserve qui couvre entre 3 et 6 mois de dépenses de fonctionnement. Plus d'un tiers d'entre eux ont un fonds de réserve supérieur à 6 mois de fonctionnement. Face à ces dérives, certaines collectivités ont décidé de réduire leurs dotations afin de forcer les collèges à puiser dans leurs réserves avant de solliciter de l'aide. Cela peut soulever des réactions inquiètes, construites sur une crainte de désengagement de la collectivité.

⁸ Il appartient aux Conseils généraux de financer le fonctionnement des collèges pour une année entière (12 mois et 52 semaines). 10 % du montant de la dotation correspond à 5,2 semaines de fonctionnement ou 1,2 mois, 6 semaines correspondent à un mois et demi, délai assez large pour qu'un Conseil général instruisse et finance une demande imprévue et urgente d'un collège.

Tableau 1 : Répartition (en pourcentage) des établissements publics locaux d'enseignement (EPL) du département étudié selon leur couverture en nombre de mois des dotations de fonctionnement par leur fonds de réserves en 2011. Le montant indiqué est obtenu en divisant ce fond par la dotation annuelle confiée à chaque établissement, en multipliant ce ratio par 12 mois ou 52 semaines (base annuelle).

Nombre de mois	Répartition des établissements en %
Jusqu'à 3	15,3
Plus de 3, moins de 6	50,5
Plus de 6, moins de 9	25,2
Plus de 9, moins de 12	7,2
Plus de 12	1,8
Total	100,0

Une réforme lente

La réforme du cadre budgétaire et comptable⁹ des EPLE français est en œuvre depuis le 26 octobre 2012. Leurs budgets sont rendus plus lisibles par une présentation budgétaire autour de trois services généraux qui retracent l'activité principale de l'établissement. Ces trois services traitent : de l'activité pédagogique ; de la vie de l'élève ; de la fonction logistique. Cette lisibilité est par ailleurs accentuée par la présentation des dépenses et des recettes au sein d'un service. Par ailleurs, la compatibilité converge vers les règles définies dans le PCG et plus précisément vers l'instruction codificatrice M9.1 rendant ainsi la lecture du bilan commune à l'ensemble des établissements publics. Le Conseil général élabore un référentiel commun qui permettra le suivi des dépenses. Il est également prévu une codification comptable spécifique. Le pouvoir de la collectivité reste incitatif : il peut encourager le collège à suivre ses recommandations en majorant ou minorant les dotations selon le respect de la charte commune.

2.2. La réforme de la gestion financière des collectivités locales, le cas de la dette

La crise de Dexia et son impact sur la prise de risque par les élus locaux

Les collectivités locales françaises ont longtemps été considérées comme assimilables à l'ensemble de l'administration publique et empruntaient donc moins cher que les autres acteurs privés sur un marché peu concurrentiel dominé par la banque Dexia¹⁰ (Cori et Le Gall, 2013). Cette dernière a progressivement introduit la complexification de l'offre afin d'améliorer sa rentabilité. Dans le même temps, Dexia a développé un excellent service d'étude devenu la principale source d'information d'un grand nombre de collectivités, ce qui a renforcé la confiance dans les produits que ce dernier proposait. Lorsque Dexia et les autres intervenants ont proposé des formules sophistiquées de taux variables (calculés sur des parités de change entre l'euro et le franc suisse ou entre le dollar américain et le yen, ou

⁹ <http://legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000026537613&categorieLien=id>

¹⁰ Banque née en 1996 de la fusion du Crédit Local de France et du Crédit Communal de Belgique spécialisée, en France, dans le financement des collectivités locales.

d'autres encore plus compliquées), une partie des collectivités françaises, parfois attirées par des périodes de bonification comportant plusieurs années sans paiement d'intérêts, ont signé des contrats de prêts sans remettre en cause le discours commercial du vendeur. Certaines l'ont fait en pensant gagner contre les marchés financiers, d'autres car on ne leur proposait pas d'autres types de prêts. Le court-termisme de certaines, et parfois la surestimation de leurs compétences et de leur confiance, ont conduit les collectivités françaises à accepter des formules de fixation du taux dans ces produits financiers complexes.

Suite à la sortie de Dexia du marché en 2012, à la raréfaction de l'offre de crédit aux collectivités¹¹ et au fait que les emprunts ne peuvent financer que la dépense d'investissement, les collectivités locales françaises se sont trouvées désemparées et ont cherché des solutions alternatives.

Une correction en deux temps : d'abord, le recours à un expert

Dans un premier temps, une mission a été confiée à l'inspecteur des finances Éric Gissler. Elle a abouti à une charte construite selon une matrice. Plus précisément et comme détaillé dans le tableau en annexe 2, la « charte Gissler » classe les formules de taux selon une matrice allant de A à E et de 1 à 5. En A1 on trouvera les emprunts à taux fixe et à amortissement linéaire. Les emprunts dits « hors charte », classés F6, sont les plus risqués, les plus difficiles à renégocier et correspondent à ceux dont les intérêts payables lors d'un exercice peuvent allégrement dépasser les 10 %. Ils conduisent les collectivités signataires à réduire leurs interventions et à augmenter leurs prélèvements fiscaux. Les formules de taux des plus complexes ne peuvent être analysées que par des spécialistes ayant une longue expérience. Ni les commerciaux qui les vendaient, ni les élus et fonctionnaires qui les achetaient n'en avaient les clés de compréhension. Seuls les spécialistes des services centraux des banques en avaient, et en ont, la maîtrise. Cette charte est devenue une annexe obligatoire aux comptes des collectivités depuis l'exercice 2011. C'est un premier niveau d'information, qui ne permet cependant pas la mesure réelle du risque. Le tableau 2, issu de notre enquête réalisée en 2011, illustre l'importance de l'exposition bancaire de certaines collectivités locales françaises.

¹¹ Les banques européennes présentes sur le marché des collectivités locales françaises, comme La Royal Bank of Scotland ou les banques hypothécaires allemandes, en phase de restructuration, sont sorties du marché français, sans que les banques françaises ne les remplacent. Le Crédit Agricole et les Caisse d'Épargne ont également réduit leurs offres de prêts. Cela a conduit à une intervention massive, et temporaire, de l'État Français, via la Caisse des Dépôts et Consignations, qui a proposé près de 7 milliards d'euros de prêts, soit la moitié des prêts consentis aux collectivités locales en France en 2012 (16 milliards d'euros), quand le besoin était estimé à 20 milliards d'euros.

Tableau 2 : Encours de dette des villes de plus de 100 000 habitants en France métropolitaine et exposition aux emprunts toxiques au 31/12/2011

Nom	Exposition aux emprunts toxiques ¹³	Dettes / habitant (€)	Encours Total de la Dette au 31 décembre 2011 (k€)	Encours de dette dit « hors charte Gissler » ¹⁴ (k€)	Population
CLERMONT-FERRAND	24,5 %	1 045	148 753	36 518	142 407
SAINT-ÉTIENNE	24,3 %	2 264	398 412	96 622	175 940
DIJON	19,6 %	1 201	186 706	36 648	155 460
NÎMES	14,7 %	1 488	213 135	31 364	143 199
MULHOUSE	13,7 %	1 308	148 453	20 400	113 477
ROUEN	6,0 %	1 590	177 774	10 667	111 805
NICE	5,8 %	1 093	380 812	22 132	348 556
BORDEAUX	3,0 %	767	183 704	5 489	239 642
LYON	2,0 %	706	341 110	6 667	483 181
GRENOBLE	1,2 %	1 691	269 318	3 259	159 307
RENNES	0,5 %	738	156 313	761	211 778
MARSEILLE	-	2 103	1 807 420	-	859 543
PERPIGNAN	-	1 949	231 579	-	118 845
TOURS	-	1 740	241 534	-	138 783
REIMS	-	1 735	321 836	-	185 541
LILLE	-	1 397	324 326	-	232 082
PARIS ¹⁵	-	1 331	2 973 056	-	2 233 818
HAVRE	-	1 280	232 054	-	181 332
NANCY	-	987	106 795	-	108 172

¹³ Encours de dette « hors charte Gissler » sur Encours de dette total.¹⁴ c.-à-d. la catégorie F6, très risquée.¹⁵ Paris est à la fois ville et département et la dette des deux personnes morales est portée par la seule ville.

BOULOGNE-BILLANCOURT	-	939	106 289	-	113 236
NANTES	-	926	269 867	-	291 504
BESANCON	-	884	107 536	-	121 671
ORLEANS	-	847	98 653	-	116 515
AIX-EN-PROVENCE	-	842	122 959	-	146 050
CAEN	-	828	93 355	-	112 790
LIMOGES	-	821	116 957	-	142 425
MONTPELLIER	-	718	184 172	-	256 344
AMIENS	-	714	98 040	-	137 375
TOULON	-	642	108 442	-	169 010
BREST	-	507	74 052	-	146 143
LE MANS	-	503	74 309	-	147 739
STRASBOURG	-	494	136 445	-	276 194
METZ	-	147	18 330	-	124 961
TOULOUSE	-	142	63 165	-	446 340
ANGERS	-	128	19 651	-	152 969
VILLEURBANNE	-	25	3 611	-	142 552

À la lecture de ce tableau, on constate que le recours aux emprunts structurés et toxiques n'a pas été de même niveau et de même ordre pour toutes les villes. Certaines sont fortement exposées, d'autres légèrement. Taille et niveau d'endettement ne constituent pas les critères explicatifs. Seules certaines villes sont très fortement exposées. Ces dernières ont toutes un endettement supérieur à la moyenne. Quelques pistes d'explications peuvent être avancées à ce stade de notre enquête. En particulier, plus une ville est en situation de difficulté moins elle a le choix de son mode de financement ; on peut parler d'effet « boule de neige » de la dette. Les plus grosses collectivités locales et les plus saines ont accès à d'autres mécanismes de financement par le marché obligataire. Nous avons pu observer trois éléments explicatifs de l'exposition des villes au risque plus surprenants : un effet « géographique » (en fonction de l'expertise locale de Dexia, des produits plus ou moins complexes étaient proposés) ; un effet de « timing » (il y a un moment où le marché ne proposait plus que des emprunts toxiques) ; un effet « élu » (le choix de financement des élus repose sur des convictions politiques et personnelles voire sur une absence de choix et un défaut de contrôle).

Une correction en deux temps : ensuite, l'établissement d'une norme

Dans un second temps, un avis du Conseil de normalisation de comptes publics (CNOCP) est venu compléter la réforme financière des collectivités locales françaises. Dans son avis n° 2012-04 du 3 juillet 2012, le CNOCP fait un certain nombre de propositions afin d'améliorer la comptabilisation des dettes financières et des instruments dérivés. Le CNOCP fait dans son avis une distinction entre les différents produits concernés : de l'emprunt le plus simple, à taux fixe et amortissement linéaire, aux emprunts à taux bonifiés et enfin aux produits complexes. Il est recommandé aux collectivités de provisionner les gains réalisés durant la période de bonification des taux¹⁶ afin de les reprendre en fin de période. Plus précisément :

- Pour les produits complexes et sans mécanisme de protection, ces derniers faisant supporter un risque supplémentaire à la collectivité présentent généralement un taux bonifié qui rémunère cette prise de risque supplémentaire. En comparant le taux d'intérêt effectif payé par rapport aux taux de marché, on peut ainsi évaluer la bonification de cet emprunt. Il est alors possible de recourir à un mécanisme de provision/reprise identique à celui identifié précédemment à la fin de la période bonifiée. Par ailleurs, il convient d'évaluer le risque supplémentaire inclût dans le contrat. Si à l'issue de cette évaluation, le risque de perte apparaît comme supérieur à la bonification, une provision supplémentaire à la hauteur de cet écart doit être constituée.
- Pour les produits complexes bénéficiant d'un mécanisme de protection, la bonification doit être annulée et les charges financières des périodes bonifiées sont comptabilisées par référence à un taux de marché. À la fin de cette période, les produits constatés d'avance pourront être repris, ce qui permettrait de diminuer la charge d'intérêt due.
- Pour les opérations de couverture qui représentent une prise de risque supplémentaire, elles sont provisionnées selon les mêmes modalités que la composante de risque d'un emprunt complexe.

Si les annexes existantes favorisent la transparence de l'information quant au risque encouru, les collectivités n'avaient, jusqu'en 2012, aucune obligation de faire des provisions pour faire face au risque d'explosion d'un emprunt toxique. L'avis du CNOCP a été suivi d'effet en étant intégré dans la révision annuelle des normes comptables des collectivités. Pour l'exercice 2013, les collectivités sont invitées à provisionner les coûts de sortie de leurs différents emprunts ainsi que les remboursements des emprunts *in fine*. On peut par ailleurs remarquer que la mise en place de cette nouvelle norme nécessite de posséder un certain nombre de compétences financières afin de pouvoir évaluer le montant des provisions à constituer.

3. La réforme comptable et financière locale française : réduire l'asymétrie d'information plutôt qu'instrumenter des outils de gestion

L'étude des deux cas présentés dans la partie précédente nous permet de proposer deux pistes de discussion : l'une théorique, en lien avec la littérature mobilisée au début de

¹⁶ La période de « bonification des taux » correspond aux premières années de remboursement de l'emprunt pendant laquelle le contrat de prêt prévoit une absence de paiement des intérêts voire de remboursement de capital. Dans l'optique d'un cycle politico-financier, cette période peut couvrir la période allant de la libération des fonds à la prochaine échéance électorale.

l'article s'interroge sur les limites de la réforme comptable et financière actuelle ; l'autre managériale pour assurer une meilleure transparence de l'action publique locale en France.

3.1. Mise en perspective théorique : réduire l'asymétrie d'information par la réforme comptable et financière, opportunité et limites

Les récentes modifications de la comptabilité publique locale ont toutes comme volonté affichée d'améliorer la clarté de l'information et d'aider la collectivité à mieux identifier les risques auxquels elle est exposée. Ces modifications apparaissent ainsi comme indispensables afin d'améliorer la qualité comptable au sein des collectivités. Pourtant, elles présentent des limites que le cadre théorique bâti en première partie peut nous permettre de mieux appréhender.

Transparence

Le thème de l'asymétrie d'information entre les électeurs et les élus des collectivités locales soumises à des cycles politico-financiers apparaît dans les deux cas étudiés. Ainsi, le Conseil général finance les collèges sans réel contrôle. La constitution de leurs fonds de réserve pose un véritable problème démocratique. Ce qui ressort encore plus systématiquement de l'étude du cas de la dette que nous avons effectuée, c'est la prise de risque peu maîtrisée des élus, contrairement à ce que Couture (2012) constate au Canada. La conclusion d'emprunts avec période de bonification de taux jusqu'à l'échéance électorale suivante peut reporter le choc au nouveau mandat, où l'élu, fort d'une nouvelle légitimité, pourra (ou sera contrainte de) imposer les réformes nécessaires. On retrouve bien ici la contrainte des cycles politico-financiers mis notamment en évidence par Abecassis (1994) et Gourmel-Rouger (1998) dans les collectivités locales françaises. Les conclusions de Gourmel-Rouger (1998) sur l'importance de la santé financière d'une collectivité pour trouver facilement un financement désintermédié sont d'ailleurs totalement validées par notre enquête. La complexification des produits financiers proposés notamment par Dexia met l'information du côté des financeurs (qui possèdent les moyens et les compétences pour développer des services d'ingénierie financière en la matière), au détriment des élus et des électeurs. De manière générale, nous avons observé un déficit de transparence lié à des imperfections dans la normalisation de l'information comptable publique au sein des collectivités¹⁷. Certains éléments de la réforme comptable et financière vont dans le sens de la réduction de cette asymétrie d'information. C'est le cas de la réforme du cadre budgétaire des EPLE du 26 octobre 2012 qui permet une lecture commune du bilan de l'ensemble des établissements publics. C'est également vrai de la « Charte Gissler » qui met en lumière l'exposition aux risques financiers des collectivités comme cela apparaît clairement dans notre tableau 2. L'avis du CNCOP du 3 juillet 2012 opérationnalise en quelque sorte cette maîtrise du risque par les collectivités.

Difficulté d'appropriation et instrumentation des outils de gestion

Le cas des collèges montre que les opérateurs des collectivités locales françaises utilisent des modes comptables problématiques que la réforme ne remet pas complètement en

¹⁷ Voir l'entretien de Marie-Pierre Calmel, secrétaire général du Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) dans le n° 464 de la Lettre du Cadre territorial du 15 mai 2013.

cause. En fonction de l'éclairage politique souhaité, une comptabilité publique créative est encore possible : sur l'affectation à différents postes ainsi que sur la présentation par nature ou par fonction des dépenses. Les outils financiers de ces opérateurs ne sont pas moins contestables. Il n'existe pas de système d'information en réseau permettant une cohésion par l'information sur les pratiques des différents opérateurs voire un contrôle global. Le logiciel utilisé ne permet pas aisément l'extraction des données dans des formats d'analyse (Excel et autres), ou les utilisateurs ne sont pas formés à le faire.

L'une des solutions pour limiter l'asymétrie d'information entre élus et électeurs dans le cadre des finances publiques consisterait dans la mise en place d'un système informatique pour homogénéiser les pratiques et favoriser l'information du public. Nous avons vu dans le cas des collèges combien cela était compliqué. Cette difficulté d'implantation et d'appropriation d'un outil de gestion comptable provient ici notamment de la diversité des acteurs engagés dans le processus (Rocher, 2008). Comme dans le cas des collèges, on peut constater une instrumentalisation ancienne (Champagne et Choinière, 2012) de la ventilation des dépenses des collectivités locales (par exemple sur les dépenses de communication des collectivités et de déplacement des élus). On peut également s'interroger sur la signification plus globale des réformes proposées par la commission Gissler et le CNOCP. Elles définissent de manière précise ce qu'est le risque pour une collectivité et limite en ce sens la liberté politique et personnelle de l' élu.

3.2. Préconisations managériales : introduire la certification dans le respect des spécificités du secteur public

Dans son discours du 7 septembre 2012 devant la Cour des comptes, le Président de la République a souhaité, au nom de la transparence que les comptes des établissements publics de santé et ceux des collectivités locales fassent l'objet d'une certification. La certification des comptes des hôpitaux est prévue par une loi de 2009. Aujourd'hui, la Cour des comptes certifie les comptes de l'État et de la Sécurité sociale. Tandis que les comptes des universités sont, dans le cadre de la loi LRU certifiés par des commissaires aux comptes (CAC). La proposition du Président s'inscrit dans l'esprit de la loi de finances rectificative du 29 juillet 2011 qui pose le principe de l'extension de la certification à l'ensemble des organisations publiques. Il souhaite ainsi que la certification soit accélérée quitte à commencer par des expérimentations avant d'étendre cette mesure.

Quel processus pour réduire l'asymétrie d'information ?

Une solution pour réduire l'asymétrie d'information entre les citoyens et les élus serait de convoquer un tiers inter-médiateur chargé de certifier la qualité des données financières de la collectivité territoriale (Escaffre, 2012). La certification des comptes a pour but de s'assurer de la qualité des comptes. Le certificateur (le commissaire au compte, dans le cas d'une entreprise) atteste de la fiabilité des comptes. La comptabilité est indispensable pour rendre compte de la situation financière. Des comptes de qualité sont donc des outils d'aide à la prise de décision qu'il s'agisse : d'une aide à la gestion (les comptes permettent d'identifier les marges de manœuvre en matière d'investissement, d'améliorer la maîtrise du fonctionnement de l'investissement, ainsi que la maîtrise de l'endettement) ; d'une aide à la préparation des budgets : la réalisation d'une prospective implique d'avoir des informations rétrospectives

fiables ; d'une aide à l'amélioration de la performance ; d'un support qui facilite les comparaisons entre les collectivités. Des comptes fiables sont donc des outils d'information tant pour les élus que les citoyens, l'État ainsi que les partenaires des collectivités (banques, agences de notation, fournisseurs des collectivités). La certification des comptes permet également aux responsables d'identifier les risques auxquels est exposée l'organisation.

La procédure de certification doit être adaptée aux spécificités du secteur public local (Biondi, 2008). La procédure de certification des comptes utilisée par les CAC dans le secteur privé est transposable aux collectivités territoriales. Cependant, un certain nombre de spécificités et de préparations préalables devront être prises en compte lors de la réalisation de cet audit. L'analyse devra s'appuyer à la fois sur les comptes administratifs ainsi que sur les comptes de gestion. En effet, les comptes administratifs tenus par l'ordonnateur rendent compte de l'exécution du budget et contiennent des informations précises voire redondantes ; cependant, ils ne rendent pas compte de l'évolution du patrimoine de la collectivité. Aussi, le compte de gestion, tenu par le comptable de la collectivité, doit également être étudié.

Actuellement, le contrôle interne est peu développé au sein des collectivités. Il n'y a en effet pour les collectivités aucune obligation légale de mettre en place un contrôle interne, alors qu'une telle démarche est devenue obligatoire pour les universités par exemple. Or, la certification des comptes porte sur les procédures de contrôle interne. Cette dernière a notamment pour but d'évaluer la qualité et la pertinence des contrôles mis en place. Aussi, la mise en place de la certification des comptes devrait être précédée d'une amélioration du contrôle interne au sein de la collectivité certifiée. L'analyse devra porter sur des comptes consolidés.

La consolidation des comptes est une pratique qui permet de représenter la situation financière d'un ensemble d'entités comme s'il ne formait qu'une seule entité. Cependant, les collectivités par leurs activités peuvent être liées à de très nombreuses entités : SEM, associations, EPCI, GIP, de façon plus ou moins forte. Aussi consolider l'ensemble des comptes des entités avec lesquelles la collectivité a des liens peut s'avérer être un chantier particulièrement important. Préalablement à la certification il faudra donc arrêter le périmètre des comptes à consolider. *A priori*, seules les entités qui ont des liens financiers importants ou qui présentent un risque particulier pour la collectivité feraient l'objet d'une consolidation.

Une fois le périmètre posé se posent deux autres questions : celle du référentiel de consolidation choisi, des normes comptables différentes (notamment privées) s'appliquent dans les entités concernées. Enfin, la consolidation des données implique également de réaliser des retraitements afin de neutraliser les flux financiers entre la collectivité et les entités qui lui sont liées. La question de la prise en compte du patrimoine lors de la certification des comptes risque également de poser des problèmes. En effet, l'évolution et l'évaluation de la valeur du patrimoine n'ont pas été tout le temps bien suivies dans les collectivités. Par ailleurs, il existe une séparation des tâches entre l'ordonnateur qui tient l'inventaire et le comptable qui tient le bilan. C'est ainsi que l'information se trouve scindée entre deux documents. Cette dichotomie pose également la question de l'articulation entre le logiciel comptable et le système de tenue de l'inventaire.

Quelle figure pour l'expert certificateur ?

La nature du certificateur est un enjeu politique et économique. Comme nous l'avons vu au 1.2., il s'agit d'introduire la figure de l'expert (Chantiri-Chaudemanche, 2004) tout en respectant les spécificités du secteur public local. Concrètement, il convient d'arbitrer entre

les chambres régionales des comptes, organisme public, et les commissaires aux comptes, expert privé. L'univers public français tend à privilégier un certificateur public. Les chambres régionales des comptes, juridictions spécialisées, apparaissent tout indiquées. Composées de fonctionnaires, supposés détachés de tout conflit d'intérêts, connaissant le droit public et la comptabilité publique, elles sont compétentes et probablement moins onéreuses. Cependant, cette position néglige que les Chambres régionales des comptes sont également juges des comptes publics. Cette confusion entre celui qui certifie et celui qui juge pose problème : d'une part, elle confie un pouvoir fort au certificateur ; d'autre part, elle limite l'autonomie du préparateur des comptes et des élus. Le débat existe pour les comptes de l'État, certifiés et jugés par la Cour des comptes. C'est également omettre la quête de financement privé qui pousse les collectivités à se faire certifier : en produisant une information financière jugée fiable par les investisseurs et les institutions financières privées, elles seraient en mesure de trouver de nouvelles sources de financement, via les placements privés et les assureurs, par exemple.

De plus, le long travail de remise en cause des Chambres régionales des comptes par les élus locaux, qui leur reprochent à la moindre occasion un jugement en opportunité, ne milite pas pour un accroissement du périmètre d'intervention des Chambres. Inversement, les commissaires aux comptes issus du secteur privé peuvent apparaître plus indépendants, bien qu'ils puissent être « proches » des investisseurs institutionnels et des institutions financières privées mentionnées plus haut. En revanche, les commissaires aux comptes ont besoin d'être formés à la comptabilité publique et pourraient méconnaître les spécificités des collectivités locales. Se pose également la question de l'agenda politique en la matière : le mandat pluriannuel du commissaire aux comptes certificateur éventuel doit-il coïncider avec le cycle électoral ou être renouvelé plus régulièrement ?

Conclusion : une nécessaire acculturation entre comptables publics et privés

En conclusion, la réforme comptable et financière des collectivités locales françaises est d'une grande actualité. Au-delà des questions techniques, cet article s'interrogeait plus fondamentalement sur la signification des pratiques comptables et financières des collectivités locales françaises en matière de démocratie locale. L'étude récente de la comptabilité d'un opérateur puis de la gestion financière de la dette de ces collectivités nous permet de répondre à cette question. Si l'on conçoit une action publique locale contrainte par des cycles politico-financiers, l'introduction d'instruments d'information comptable et financière peut réduire l'asymétrie d'information entre électeur et élus. Les récentes modifications de la comptabilité publique locale ont toutes comme volonté affichée d'améliorer la clarté de l'information et d'aider la collectivité à mieux identifier les risques auxquels elle est exposée. Ces modifications apparaissent ainsi comme indispensables afin d'améliorer la qualité comptable au sein des collectivités. Pourtant, la réforme comptable en la matière présente des limites aujourd'hui bien mises en évidence par la littérature : la spécificité du secteur public ainsi que l'instrumentation des outils de gestion. Une autre solution pour réduire l'asymétrie d'information entre les citoyens et les élus serait de convoquer un tiers intermédiaire chargé de certifier la qualité des données financières de la collectivité territoriale.

Pour faire suite à cette dernière partie de l'article, il apparaît nécessaire de former les comptables du secteur privé et notamment les commissaires aux comptes aux enjeux de la

comptabilité publique. Les établissements publics qui forment à ces fonctions, et le premier d'entre eux l'INTEC¹⁸, doivent probablement renforcer cette spécialisation qui n'appartient pas au tronc commun des diplômes d'expertise comptable. En parallèle, les cas de la gestion des collèges et de la dette des collectivités locales montrent bien la nécessité de former les agents financiers des collectivités locales aux exigences de la comptabilité, sur un plan technique mais également culturel. Ces fonctionnaires sont issus soit des concours de la fonction publique territoriale, soit de la promotion interne. C'est plus précisément l'INET¹⁹ qui forme ces administrateurs. Dans les collèges, les gestionnaires proviennent des IRA²⁰ ou de la promotion interne. Dans les collectivités, cohabitent des administrateurs (pour les plus grosses), des contractuels et des rédacteurs issus de la promotion interne. Ces parcours différents ne favorisent, ni une harmonisation des pratiques comptables, ni les pratiques de *reporting* comptable aux autorités locales supérieures.

Remerciements

Les auteurs remercient les deux réviseurs anonymes et les coordonnateurs du dossier spécial pour leurs remarques et leurs suggestions. Ils demeurent seuls responsables de leurs propos.

Bibliographie

- ABECASSIS P., (1994). Investissement, emprunt et trésorerie dans les modèles de finances publiques locales, *Annuaire des collectivités locales* 14, 31-61.
- AGGERI F., LABATUT J., (2010). La gestion au prisme de ses instruments. Une analyse généalogique des approches théoriques fondées sur les instruments de gestion, *Finance Contrôle Stratégie* 13 (3), 5-37.
- BESES P., SINÉ A., (2011). *Gouverner (par) les finances publiques*, Presses de Sciences Po, Paris.
- BIONDI Y., (2008). De Charybde de la comptabilité de caisse en Scylla de la comptabilité patrimoniale, *Revue de la régulation* 3-4, 1-36.
- BIONDI Y., CHATELAIN-PONROY S., SPONEM S. (2008). De la quantification comptable et financière dans le secteur public : promesses et usages de la gestion par les résultats, *Politiques et management public* 26 (3), 113-125.
- BOUGUIGNON R., RIVAL M., (2012). Le lobbying des organisations syndicales, *Gestion et management public* 1, 21-37.
- BOUTMY S., MOYON C., (2010). La décentralisation : tout changer pour que rien ne bouge ? *Pouvoirs Locaux* 85, 3-6.
- CALMEL M.P., (2013). Plus de vertu pour les règles comptables, *La lettre du cadre territorial* 464, 3.
- CHAMPAGNE E., CHOINIÈRE O., (2012). Les politiques d'optimisation et d'austérité financières du Gouvernement du Canada de 2006 à 2012 : instruments valeurs et idéologies, Communication au deuxième colloque AIRMAP, Paris.
- CHANTIRI-CHAUDEMANCHE R., (2004). La normalisation comptable et ses acteurs, *Revue Sciences de Gestion* 43, 51-74.

¹⁸ Institut National des Techniques Économiques et Comptables du Conservatoire National des Arts et Métiers.

¹⁹ Institut National des Études Territoriales.

²⁰ Institut Régionaux d'Administration ?

- CORI N., LE GALL C., (2013). *Dexia, une banque toxique*, Éditions La Découverte, Paris.
- COUR DES COMPTES, (2013). Rapports sur les comptes de la France 2012, 12 février, Paris.
- COUTURE J., (2012). Libéralisme ou conservatisme budgétaire dans les provinces canadiennes? Une réponse empirique à partir de la prévision des revenus fiscaux, Communication au deuxième colloque AIRMAP, Paris.
- DREVETON B., LANDE E., PORTAL M., (2012). Construire un outil de comptabilité de gestion au sein d'une université. Retour sur un acte manqué, *Management et Avenir* 54, 126-144.
- DREVETON B., (2010). Lost in translation, étude de la construction d'un outil de gestion dans une région française, *Comptabilité, Contrôle, Audit* 16 (1), 83-100.
- EISENHARDT K., (1989). Building Theories from Case Study Research, *Academy of Management Review* 14 (4), 532-550.
- ESCAFFRE L., (2012). De la pertinence de l'information comptable, contribution à l'analyse des interactions entre la doctrine comptable et la recherche positive, Mémoire d'habilitation à diriger des recherches, Université Paris Dauphine, Paris.
- GOURMEL-ROUGER C., (1998). Les déterminants du choix d'endettement des grandes collectivités territoriales françaises : une étude empirique sur la période 1985-1995, *Revue d'économie financière* 47, 187-212.
- GREFFE X., (1997). *Économie des politiques publiques*, Dalloz, Paris.
- HABERMAS J., (1978). *L'espace public Archéologie de la publicité comme dimension constitutive de la société bourgeoise*, Payot, Paris.
- HERTZOG R., (2012). La réforme des collectivités territoriales : une ambition financière, *Revue française d'administration publique* 141 (1), 121-137.
- HOOD C., (1983). *The Tools of government*, Palgrave Macmillan, London.
- JÉRÔME-SPEZIARI V., JÉRÔME B., (2002). Les municipales de mars 2001 : vote récompense ou vote sanction? Les réponses de l'analyse politico-économique, *Revue française de science politique* 52 (2-3), 251-272.
- LARKEY P.D., SMITH R.A., (1989). Bias in the Formulation of Local Government Budget Problem, *Policy Sciences* 22, 123-166.
- LASCOUME P., LE GALÈS P., (2005). *Gouverner par les instruments*, Presses de Sciences Po, Paris.
- LASCOUME P., LE GALÈS P., (2007). Introduction : Understanding Public Policy through its Instruments – from the Nature of Instruments to the Sociology of Public Policy Instrumentation, *Governance* 20, 1-2.
- NORDHAUS W. D., (1975). The Political Business Cycle, *Review of Economic Studies* April, 168-190.
- ROCHER S., (2008). De l'implantation à l'appropriation d'un outil de gestion comptable dans le secteur public local : une approche interactionniste, *Comptabilité - Contrôle - Audit* 14 (1), 49-67.
- YIN R., (2003). *Case Study Research : Design and Methods*, 3rd edition, Sage, Thousand Oaks.

Annexe 1 : Définitions des Fonctions budgétaires applicables à la comptabilité des collectivités locales

Fonction	Commune (M14)	Département (M52)	Région (M71)
0	Services généraux	Services généraux	Services généraux
1	Sécurité et salubrité	Sécurité	Formation professionnelle et apprentissage
2	Enseignement - Formation	Enseignement	Enseignement
3	Culture	Culture, vie sociale, jeunesse, sports et loisirs	Culture, sports et loisirs
4	Sports et jeunesse	Prévention médico-sociale	Santé et action sociale
5	Interventions sociales et santé	Action sociale	Aménagement des territoires
6	Famille	Réseaux et infrastructures	Fonction en réserve
7	Logement	Aménagement et environnement	Environnement
8	Aménagement et services urbains, environnement	Transports	Transports
9	Action économique	Développement	Action économique

Annexe 2 : Charte de bonne conduite entre les banques et les collectivités locales, dite charte Gissler²⁰

Indices sous-jacents		Structures	
1	Indices zone euro	A	Taux fixe simple. Taux variable simple. Échange de taux fixe contre taux variable ou inversement. Échange de taux structuré contre taux variable ou taux fixe (sens unique). Taux variable simple plafonné (<i>cap</i>) ou encadré (tunnel)
2	Indices inflation française ou inflation zone euro ou écart entre ces indices	B	Barrière simple. Pas d'effet de levier
3	Écarts d'indices zone euro	C	Option d'échange (<i>swaption</i>)
4	Indices hors zone euro. Écart d'indices dont l'un est un indice hors zone euro	D	Multiplicateur jusqu'à 3 ; multiplicateur jusqu'à 5 <i>cape</i>
5	Écart d'indices hors zone euro	E	Multiplicateur jusqu'à 5

²⁰ (http://www.collectivites-locales.gouv.fr/files/files/091207banques_collectivites-1.pdf). À partir de l'exercice 2011, les collectivités de plus de 10000 habitants ont l'obligation de faire figurer dans leurs comptes annuels une annexe classant leurs emprunts selon cette charte.