

## 3<sup>ème</sup> CONCOURS D'ADMINISTRATEUR TERRITORIAL

**SESSION 2014** 

Note de synthèse à partir d'un dossier portant sur la spécialité :

Finances publiques et économie financière

#### **EPREUVE Nº 11**

Durée : 4 h Coefficient : 4

#### **SUJET:**

Le contrôle de gestion interne et externe des collectivités locales peut-il être un levier d'amélioration de l'action publique, de recherche de sa performance, et contribuer au rétablissement des équilibres financiers ?

#### **DOCUMENTS JOINTS**

Document n° 1	Extraits : édition du Conseil supérieur de l'ordre des experts comptables, « Qu'est que le contrôle interne ?», 1997.	Page 1
Document n° 2	Article, Laurent Zampicoli, « Le développement des pratiques de contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales », Réseau d'enseignants, chercheurs et expert en management public	Page 12
Document n° 3	Article, Pierre Lubek, « Concepts et définitions : contrôle interne, contrôle de gestion, audit interne », La Revue du Trésor	Page 23
Document n° 4	Extrait, Michel Klopfer, « Objectifs de la fonction financière en collectivité », Gestion financière des collectivités locales, Editions Le Moniteur.	Page 28
Document nº 5	Article (extrait), Ginette Montcho, « Évolution des politiques publiques et mesure de la performance », Lettre du cadre territorial, 2006	Page 31
Document n° 6	Juridictions financières-Divers textes et extraits de rapports d'observations définitives de Chambres régionales des comptes	Page 34

Document n° 7 Cour des comptes et juridictions financières, « La qualité et la

fiabilité de l'information financière locale », rapport public thématique – Extraits (Les finances publiques locales, octobre

2013).

Document no 8

Extraits : Conseil national de fiabilité des comptes locaux, Référentiel de contrôle interne du processus de la commande publique dans les collectivités locales Page 44

Page 39

#### NOTA:

• 2 points seront retirés au total de la note sur 20 si la copie contient plus de 10 fautes d'orthographe ou de syntaxe.

• Les candidats ne doivent porter aucun signe distinctif sur les copies : pas de signature (signature à apposer uniquement dans le coin gommé de la copie à rabattre) ou nom, grade, même fictifs. Seuls la date du concours et le destinataire, (celui-ci est clairement identifié dans l'énoncé du sujet) sont à porter sur la copie.

• Les épreuves sont d'une durée limitée. Aucun brouillon ne sera accepté, la gestion du temps faisant partie intégrante des épreuves.

• Lorsque les renvois et annotations en bas d'une page ou à la fin d'un document ne sont pas joints au sujet, c'est qu'ils ne sont pas indispensables.

## DOCUMENT n° 1

#### 3. LA DEFINITION DU CONTROLE INTERNE



Selon une définition classique ::

« Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures dans chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci ».

Le but ultime du contrôle interne est de parvenir à maîtriser l'organisation de l'entreprise, c'est-àdire à en contrôler les évolutions, les résultats et les risques, afin qu'elle agisse conformément à son objet social, à sa fonction dans une collectivité publique. Le contrôle interne doit permettre d'assurer au mieux les missions de service public, en s'appuyant sur l'organisation même de la collectivité.

Pour parvenir à cette « maîtrise » de l'organisation, quatre objectifs intermédiaires sont poursuivis :

- la protection et la sauvegarde des personnes et du patrimoine,
- la qualité de l'information,
- l'application des instructions de la direction (décisions des élus et instructions de la hiérarchie administrative),
- ~ l'amélioration des performances en termes de service rendu.

A ces quatre objectifs, s'ajoute l'obligation de se conformer aux lois et règlements en vigueur, particulièrement dans le contexte très spécifique des collectivités locales.

Cette définition illustre à quel point le concept est large. Directement dérivé de la notion anglosaxonne « d'internal control », il implique donc la maîtrise de l'organisation et l'adéquation des moyens ainsi que la conformité aux procédures et la sécurité des mécanismes. Ainsi, l'International Federation of Accountants (IFAC) définit « le système de contrôle interne comme l'ensemble des politiques et procédures mis en œuvre par la direction d'une entité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la gestion rigoureuse et efficace de ses activités.

Ces procédures impliquent le respect des politiques de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention et la détection des fraudes et des erreurs, l'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables et l'établissement en temps voulu d'informations financières fiables. Le système de

(6) Ordre des experts-comptables, congrès 1997

2

contrôle interne s'étend au-delà des questions directement liées aux fonctions du système comptable et comprend :

- le système d'organisation du contrôle interne, qui est l'ensemble des comportements, degrés de sensibilisation et actions des administrateurs et de la direction concernant le système de contrôle interne et son importance dans l'entité,
- les procédures de contrôle interne, qui désignent les politiques et procédures définies par la direction asin d'atteindre les objectifs spécifiques de l'entité et qui complètent le système d'organisation du contrôle interne,
- l'identification des types d'anomalies significatives potentielles qui peuvent se produire dans les états financiers,
- la prise en considération des facteurs qui aggravent le risque d'anonialies significatives,
- l'élaboration des procédures d'audit appropriées » (7).

Le concept de contrôle interne recouvre une réalité large, si bien que les différents acteurs du contrôle interne sont, dans les grandes structures, nombreux et exercent des responsabilités distinctes. Dans cet ouvrage, réside l'idée que le contrôle interne est une méthode, un processus et pas exclusivement une fonction ou un service.

L'efficacité du contrôle interne se manifeste dès que l'action se réalise dans des conditions satisfaisantes, limitant les vérifications ultérieures à la confirmation du bon fonctionnement des procédures en vigueur.

L'auditeur du contrôle interne, dans une grande collectivité, est plus particulièrement chargé d'apprécier la pertinence du contrôle interne et de tester le bon fonctionnement des procédures, selon un schéma constat/analyse/préconisations. Il ne saurait cependant être le seul à s'engager dans une telle démarche.

Le contrôleur de gestion, notamment, a un rôle distinct mais essentiel à jouer dans cette « maîtrise de l'organisation » par son action dans le contrôle des coûts et dans la mise à jour des résultats des politiques.

Dans une petite collectivité, l'amélioration du contrôle interne peut être confiée à une personne qui vérifiera, à des moments choisis et à partir d'indicateurs simples, la validité et la bonne application des procédures existantes.

L'ensemble de ces contrôles doit inclure, dans son champ d'action, les différents démembrements des collectivités tels que les associations municipales, les SEML et les autres satellites.



Le contrôle interne est une réalité large qui recouvre des principes, des procédures, des contrôles et des nudits, du plus général (par exemple, le respect du principe de légalité) au plus précis (par exemple, la procédure de transmission systématique de l'information juridique à un service de documentation).

#### Des principes

- L'organisation
- L'intégration
- L'universalité
- · L'information

- · L'adéquation
- La prévision

#### Des procédures

- Procédures d'exécution des budgets autorisations de programme et crédits de paiement
- Procédures d'appel d'offres
- Procédures de passation des marchés publics
- Procédure de suivi du bon de commande
- · Procédures de recrutement
- · Procédures d'attribution et de suivl des délégations

#### Des contrôles

- · Contrôles de tégalité
- · Contrôles de conformité
- Contrôles des inspections éventuelles
- « Audits blancs » préalables aux contrôles des Chambres régionales des comptes (jugement des comptes et examen de la gestion)

#### Des audits

- Audits internes
- Audits externes

#### 4. LES OBJECTIFS ASSIGNES AU CONTROLE INTERNE

Appliqués au contexte des collectivités locales, les objectifs du contrôle interne, proposés par l'Ordre des experts-comptables, peuvent être explicités comme suit.

#### 4.1. La protection et la sauvegarde des personnes et du patrimoine

Sont concernées toutes les mesures visant à assurer, non seulement la sécurité physique et la protection du domaine public, des biens immeubles et meubles de ce domaine (assurances suffisantes, conformité des normes de sécurité), mais aussi, celles des personnes physiques assurant le service.

L'un des aspects nouveaux et, non des moindres, de cet objectif consiste à sauvegarder aussi les biens immatériels que sont, par exemple, l'image de la collectivité pour les résidents et son attractivité pour les entreprises.

La salubrité du domaine public, notamment la qualité des eaux et des plages, est un élément essentiel du patrimoine qu'il faut préserver. Dans le « village global », alors que les biens, les personnes, les capitaux et les informations circulent toujours plus vite, la sanction d'un mauvais pilotage économique ou écologique est immédiate : une collectivité qui perd de son attractivité est une collectivité qui meurt.

#### 4.2. La qualité de l'information

La qualité de l'information recouvre deux aspects distincts :

- l'information doit être fiable, c'est-à-dire refléter la réalité de l'activité des services de la collectivité. C'est l'objectif d'image fidèle de la comptabilité;
- l'information doit être d'autre part pertinente, c'est-à-dire ne présenter que ce qui est nécessaire à la compréhension de l'activité des services et à la prise de décision par le décideur public, élu ou fonctionnaire. Trop souvent, les décideurs sont confrontés à des données inexploitables parce que foisonnantes.

Plusieurs facteurs contribuent à faire de la qualité de l'information fournie par la collectivité un enjeu essentiel. La « responsabilisation » accrue et la professionnalisation croissante des élus imposent désormais aux services municipaux, départementaux ou régionaux de leur fournir une information comptable et financière fiable sur la base de laquelle les orientations et les décisions de gestion doivent être prises.

#### Qu'est-ce que le contrôle interne



Dans la lignée des lois sur la transparence administrative, ces dernières années ont vu s'accroître les demandes d'information de la part des citoyens. Disposer d'une base d'informations fiables et accessibles devient alors un outil de communication au service de la collectivité, voire un enjeu électoral.

La qualité de l'information est aussi essentielle pour les partenaires financiers de la collectivité, telles que les banques, les collectivités ou les organismes publics « financeurs » ou contrôleurs financiers. Un système efficace de contrôle interne doit prévenir toute mauvaise surprise lors d'un contrôle de la Chambre régionale des comptes.

En fait, un contrôle interne efficace doit permettre aux élus de prendre les responsabilités sur lesquelles ils souhaitent véritablement s'engager. La transparence n'est donc pas une mode mais une nécessité.

## 4.3. L'application des décisions des élus et des instructions de la hiérarchie administrative

On rejoint ici l'idée de maîtrise de l'organisation qui définit le contrôle interne. Le contrôle interne vise à rendre pilotable une organisation complexe, soumise à des contraintes nombreuses, tant externes qu'internes.

Pour que la démocratie locale ait un sens, il est indispensable que les décisions des organes élus trouvent dans les administrations locales des courroies de transmission efficaces. Cela n'est possible que si les trois conditions suivantes sont réunies :

 les objectifs des élus doivent être clairement définis et explicités. Trop souvent, la définition d'objectifs flous conduit à l'inaction ou à des contradictions dans l'activité des différents services (stratégie);

- les fonctionnaires chargés de la mise en œuvre des axes définis par les élus doivent pouvoir s'appuyer sur des administrations suffisamment réactives et adaptables pour rendre possible le changement (mise en œuvre);

 la régularité et le respect des délégations données aux adjoints, ainsi que les délégations de signatures doivent être vérifiés (contrôle).

#### 4.4. L'amélioration des performences en terme de service rendu

L'entreprise publique ou privée vise sans cesse l'amélioration de ses performances, ce qui se traduit par une recherche permanente de l'efficience (le rapport entre les moyens alloués et les résultats obtenus). La spécificité majeure du contrôle interne en environnement public réside, quant à elle, dans son objectif essentiel d'améliorer la qualité du service rendu.

Parce que la collectivité locale est prestataire de services publics, les missions qui sont les siennes doivent être remplies sans que la considération des moyens nécessaires en soit l'élément décisif.

Pour prendre un exemple, on ne peut décider d'interrompre un service d'état civil parce qu'il est trop consommateur de ressources au regard de la prestation fournie, appréciée de manière purement quantitative. L'ordre public est un impératif qui se situe au-delà des contraintes financières.

En d'autres termes, il est légitime de chercher à rationaliser l'activité de la collectivité, et si l'on doit veiller en permanence à optimiser l'emploi des ressources disponibles, l'obligation première est d'offrir un service public qui soit en adéquation avec les missions dévolues à l'institution et les besoins des usagers.

Néanmoins, dans un environnement économique de plus en plus contraignant, cette appréciation doit être nuancée puisque les collectivités intègrent progressivement la notion d'efficience dans la gestion des prestations de services rendues à des usagers-clients.



#### 4.5. La conformité aux lois et règlements en vigueur

Le suffrage universel, fondement de la démocratie et source de la légitimité des exécutifs locaux, n'exonère pas les collectivités du cadre légal auquel leur action doit strictement se conformer. Vérifier la bonne application de la norme supérieure et la légalité des actes et des décisions prises est essentiel pour les collectivités locales.

La sécurité des actes juridiques doit donc être garantie par la création d'indicateurs d'alerte aux points les plus importants de leur procédure de mise en œuvre.

#### 5. LES PRINCIPES DU CONTROLE INTERNE

La définition du contrôle interne donnée précédemment précise que celui-ci se manifeste « par l'organisation, les méthodes et procédures applicables dans chacune des activités de la collectivité ».

Les organisations, les méthodes, les procédures et les activités à travers lesquelles le contrôle interne se révèle ne sauraient être identiques selon les divers niveaux de collectivités et selon la taille de ces dernières. Il n'est pas question de fixer une norme applicable uniformément à toutes les situations.

On peut cependant fixer un certain nombre de principes généraux, c'est-à-dire des règles de conduite ou des préceptes, dont le respect conférera au contrôle interne une qualité satisfaisante.

Les principes sur lesquels s'appuie le contrôle interne sont :

- l'organisation,
- l'intégration.
- l'universalité,
- l'information.
- l'adéquation,
- la prévision.
- 5.1. Le principe d'organisation

Si l'organisation est placée en tête de l'énoncé des principes fondamentaux du contrôle interne, c'est parce qu'elle lui est intimement liée.

Pour atteindre les objectifs qui sont les siens à partir des moyens humains, financiers et matériels dont elle dispose, la collectivité est organisée selon un schéma plus ou moins efficient.

Pour que le contrôle interne soit satisfaisant, il convient cependant que l'organisation de la collectivité possède certaines caractéristiques. L'organisation doit être :

- rationnelle et adaptable,
- formalisée et vérifiable,
- conforme aux textes,
- apte à générer par elle-même des moyens de contrôle.

#### 5.1.1. Une organisation rationnelle et adaptable

Pour assurer un fonctionnement optimum à la collectivité, il est souhaitable que son organisation soit pensée de façon rationnelle et ne soit pas issue uniquement des legs du passé, ou des contraintes et des inspirations du moment.

Les structures de la collectivité doivent être réfléchies, étudiées et réalisées en vue des besoins et des objectifs, en s'appuyant sur les moyens dont elles disposent. Si les objectifs changent de manière substantielle par exemple lors de la décentralisation d'un nouveau train de compétences, l'organisation doit pouvoir évoluer.

#### Qu'est-ce que le contrôle interne

L'organisation n'est pas seulement la structuration des services. Elle est aussi celle du processus décisionnel qui doit être clairement distingué de l'exécution. Le fait que des élus, par exemple le maire et ses adjoints, puissent donner directement des instructions aux services municipaux, engendre des dysfonctionnements préjudiciables à la bonne marche des services. Les élus doivent être conscients de leurs responsabilités (par exemple, un élu qui s'adresse directement à un technicien démotivera probablement de ce fait un chef de service court-circuité).

Ainsi, les frontières entre décision et exécution, entre décision d'ordre politique et décision courante doivent être précisées avec soin. Les adjoints au maire ne doivent avoir la possibilité que de s'adresser aux chefs de service ressortant de leur délégation.

La mise en place de la M14 dans les communes devrait amorcer un découpage budgétaire plus conforme aux délégations. Cependant, des secteurs comme les transports ou le sport devront faire l'objet d'arbitrages : développement économique ou urbanisme ? culture ou jeunesse ?

#### 5.1.2. Une organisation formalisée et vérifiable

Il est nécessaire que l'on puisse s'assurer à tout moment que l'organisation de la collectivité n'a pas subi de modifications ou de déviations allant en contradiction avec les schémas retenus au départ. Les vérifications doivent porter sur la conservation des structures, mais surtout sur le respect des procédures mises en place et sur l'absence de circuits parallèles.

Il est clair que l'on n'obtient une telle assurance, dans une structure importante, que dans la mesure où l'organisation observée peut être comparée à tout moment à son modèle théorique représenté par des supports appropriés tels que les organigrammes (pour ce qui concerne l'organisation hiérarchique et la place de chacun et de chaque service), les diagrammes de flux d'informations, les manuels de procédures...

#### 5.1.3. Une organisation conforme aux textes

Comme nous l'avons déjà souligné dans l'étude de l'environnement de contrôle des collectivités, l'organisation de celles-ci ne se conçoit que dans le respect de la hiérarchie des normes juridiques de niveau supérieur (législatives et réglementaires).

Ce cadre juridique prévoit notamment le respect de certains principes visant à assurer un contrôle minimal sur les conditions d'engagement des fonds publics.

La séparation des fonctions entre l'ordonnateur et le comptable est un bon exemple de ces principes fondamentaux qui s'imposent à l'organisation de toute collectivité française.

# Fiche technique LA SÉPARATION DES FONCTIONS ENTRE L'ORDONNATEUR ET LE COMPTABLE

La séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable, précisé par l'article 20 du décret du 29 décembre 1962, portant règlement général sur la comptabilité publique, est un principe fondamental que nul ne peut méconnaître : « Les fonctions d'ordonnateurs et celles de comptables publics sont incompatibles... Les conjoints des ordonnateurs ne peuvent être comptables organismes publics auprès desquels lesdits exercent leurs fonctions... ».

La mise en œuvre de ce principe, qui implique le contrôle réciproque des fonctions, tend à empêcher les malversations sur les deniers publics et à garantir la transparence des activités financières de l'administration.

Les sanctions applicables sur l'un ou l'autre des acteurs, en cas de non-respect des règles de séparation, en particulier en cas de gestion de fait, sont assez lourdes pour être dissuasives.

#### 1. Les rôles respectifs de l'ordonnateur et du comptable

La personne qui, à la tête de l'exécutif, gère une collectivité locale ou territoriale est ordonnateur

.7

principal (maire, président de communauté urbaine, président de Conseil général ou régional...). Il engage l'administration sur les dépenses votées par l'assemblée délibérante, établit les mandats de paiement et les titres de recettes. L'ordonnateur principal peut déléguer certaines fonctions à certaines personnes qui deviennent donc ordonnateurs (par délégation).

Le comptable public est un fonctionnaire de l'Etat dépendant hiérarchiquement du Trésorier Payeur Général (TPG). Il prête serment devant la Chambre régionale des comptes auprès de laquelle il produit les comptes annuels de la collectivité.

Il n'a donc aucun lien de subordination avec l'ordonnateur. Le comptable est chargé des opérations de maniement et de mouvement des fonds. A ce titre, il a une fonction de contrôle sur la régularité des actes financiers de l'ordonnateur.

Avant de procéder au visa des mandats et à leur paiement, le comptable doit notamment vérifier la qualité de l'ordonnateur (délégations de signatures), la bonne imputation des dépenses, la disponibilité des crédits, la validité de la créance et le caractère libératoire du paiement.

Il doit établir un compte de gestion par exercice. Ce compte est apuré par le TPG ou le Receveur des finances pour les communes de moins de 2 000 habitants dont les recettes sont inférieures à 2 millions de france et pour les établissements publics qui en relèvent (loi du 5 janvier 1988). Pour les collectivités et les établissements publics locaux plus importants, l'apurement est effectué par la Chambre régionale des comptes.

Les liens entre la collectivité et son comptable sont en fait plus souples qu'il ne peut y paraître à première vue. Dans la pratique, il arrive qu'au travers de son rôle de conseil, le comptable exerce, en informant les décideurs des conséquences de leurs opérations financières, un rôle d'alerte qui permet de mieux répondre aux exigences du contrôle de légalité. Des textes prévoient que ce rôle de conseil est rémunéré par une indemnité spéciale si la collectivité la « juge » adéquate.

Une circulaire du ministre du Budget (12 septembre 1990) demandant aux services extéricurs du Trésor « d'appeler l'attention du comptable supérieur sur les actes présentant de fortes présemptions d'illégalité » semblerait cependant restreindre l'activité du comptable à un simple contrôle financier. Dans les falts cependant, et dans le bon intérêt du fonctionnement des services publics, il n'est pas rare que le comptable soit consulté, à titre préventif.

Par ailleurs, les collectivités participent fréquemment aux fixis de fonctionnement des services connutables.

La subordination du comptable au comptable supérieur et son autonomie à l'égard de l'ordonnateur, qui induit l'application stricte des textes, représente la réelle garantie de son indépendance.

De plus, les multiples contrôles et les lourdes sanctions encourues en cas de négligences ou de malversations interdisent la négligence ou le laxisme.

#### 2. Les contrôles

Avant l'exécution du budget, l'ordonnateur peut avoir à justifier de ses décisions devant l'assemblée délibérante qui est en droit de demander toutes explications sur les activités financières.

Le comptable n'exerce son contrôle que sur la régularité des opérations. Il peut soumettre les actes de paiement qui pourraient l'engager pécuniairement au contrôle de légalité.

Une réquisition de l'ordonnateur, dégageant la responsabilité du comptable, ne peut être suivie d'effet en cas : « ...d'insuffisance de fonds disponibles, de dépense ordonnancée sur des crédits irrégulièrement ouverts ou insuffisants ou sur des crédits autres que ceux su lesquels elle devrait être imputée, d'absence totale de justification du service fait et de défaut de caractère libératoire du règlement ainsi qu'en cas d'absence de caractère exécutoire des actes pris selon les cus par les autorités communales, les autorités départementales ou les autorités régionales » (cf. unicle L.1617-3 du CGCT).

L'activité du comptable est suivie par l'ordonnateur et l'assemblée peut demander des informations sur la situation des finances et de la trésorerie de la collectivité.

Après l'exécution du budget, l'ordonnateur doit présenter le compte administratif de la collectivité à l'assemblée délibérante. Ce compte, présenté sous la même forme que le budget, permet de comparer prévisions et réalisations. Il est à rapprocher du compte de gestion établi par le comptable pour en vérifier la conformité et rectifier les écritures en écart. L'assemblée délibérante donne alors quitus à l'ordonnateur.

Les Chambres régionales des comptes ou les TPG pour les petites communes (moins de 2 000 habitants et moins de 2 millions de recettes ordinaires) contrôlent les comptes. Seules les Chambres régionales des comptes peuvent mettre les comptables des collectivités locales et des établissements publics locaux en débet.

La Cour des comptes, reprenant les observations effectuées par les Chambres régionales des comptes, consacre chaque année une partie de son rapport à la gestion des collectivités locales.



3. La responsabilité de l'ordonnateur et du comptable

La responsabilité de l'ordonnateur est essentiellement politique. Ce dernier peut cependant voir sa responsabilité civile et pénale engagée devant la Cour de discipline budgétaire et financière dans les cas de faute de gestion, d'atteinte à la morale administrative ou d'infraction aux règles de la comptabilité publique.

La Cour des comptes et les Chambres régionales des comptes exercent un contrôle juridictionnel sur les comptes et un contrôle administratif sur la gestion des ordonnateurs. Elles peuvent agir audelà du simple contrôle de régularité, puisqu'elles peuvent apprécier le bon emploi des crédits et la bonne utilisation des moyens. La publication des rapports publics de la Cour de comptes et des lettres d'observations définitives des Chambres régionales des comptes représentent notamment une sanction considérable pour les décideurs.

Le comptable public a, en revanche, une responsabilité très spécifique et extrêmement concrète, car il s'engage personnellement et pécuniairement sur les opérations de recettes ou de dépenses qu'il est chargé de contrôler et de liquider.

La mise en débet du comptable, soit par la Cour des comptes ou les Chambres régionales des comptes, soit par le ministre des Finances, l'oblige à honorer les dettes dont il est responsable par faute, négligence ou absence de contrôle. Pour garantir le règlement de ces sommes, le comptable doit souscrire un cautionnement.

Dans les cas où il a été régulièrement réquisitionné, la responsabilité est transférée à l'ordonnateur, la procédure de réquisition ne faisant nullement disparaître la ou les irrégularités ayant motivé la suspension du paiement par le comptable. Ce dernier est de ce fait dispensé de toute charge.

#### 5.1.4. Une organisation apte à générer elle-même des moyens de contrôle

Au-delà des textes, d'autres règles de séparation peuvent et doivent être mises en œuvre. Dans l'activité de la collectivité, il est nécessaire d'éviter qu'un même agent cumule les fonctions de décision, de détention matérielle des biens, d'information et de contrôle ou même seulement deux d'entre elles. En effet, un tel cumul favorise les erreurs, les négligences, les fraudes et leur dissimulation.

#### Fiche technique LES DIFFÉRENTES FONCTIONS À L'INTÉRIEUR DE LA COLLECTIVITÉ

Du point de vue des sécurités recherchées par le contrôle interne, il est logique et habituel de distinguer les fonctions suivantes :

- Conctions de décision : les personnes qui en sont détentrices ont le pouvoir de décider et d'engager la collectivité dans tous les domaines de son activité. Les élus exercent l'essentiel de ces fonctions,
- · (onctions de détention des valeurs et des biens (les magasiniers par exemple),
- fonctions d'exécution : les personnes concernées effectuent les opérations sur le patrimoine de la collectivité, comme par exemple les opérations d'achat, de vente, d'investissement, de production de services, d'embauche de personnel....,
- fonctions d'enregistrement : elles englobent, d'une manière générale, la saisie et le traitement de l'information.
- fonctions de contrôle : elles ont pour objectif de vérifier l'accomplissement correct des autres fonctions. Bien qu'elles ne soient pas toujours exercées par des agents dont c'est la tâche apécifique, les fonctions de contrôle doivent être distinguées des autres.

Trop souvent, les structures des collectivités territoriales manquent de fondement rationnel, et donc de permanence. L'organisation varie au gré des changements politiques (le changement de structure est préféré à une action de fond plus coûteuse) et des problèmes de personne. La difficulté n'est bien souvent pas tant d'apporter plus de souplesse dans les structures que de les stabiliser, afin d'assurer la continuité du service public.

On ne saurait donc trop insister, avant de mettre en œuvre tout changement organisationnel, sur la nécessité de s'assurer de la cohérence et de la rationalité de l'ensemble de la structure, et de prévoir la mise à jour des procédures applicables à l'activité des services concernés. La rédaction de manuels des procédures et leur mise à jour fréquente doit être l'instrument de l'adaptation du service public à ces changements.

# 9

5.2. Le principe d'intégration

Le contrôle interne n'est pas un contrôle hiérarchique, mais un contrôle induit, c'est-à-dire organiquement lié à la structure et aux procédures en vigueur dans la collectivité. L'organisation de la circulation des biens, des services, des hommes et des informations engendre spontanément, et sans intervention extérieure, le maximum de contrôle.

Pour ce faire, les procédures au sein de la collectivité doivent prévoir les étapes successives qui sont en général : la préparation, l'autorisation et l'exécution. Les procédures définissent les conditions de passage d'une étape à l'étape suivante. Il y a autocontrôle lorsque le processus signale toute erreur ou anomalie. Toute vérification qui a lieu au cours du déroulement des procédures, et qui est prévue par elles, illustre le principe d'autocontrôle.

Une forme d'autocontrôle très présente dans les collectivités locales est la technique du visa. Si cette technique est excellente dans son principe (faire agréer ou vérifier par plusieurs personnes un acte ou une correspondance), son application est problématique : le visa hiérarchique, malheureusement trop développé, est lourd d'effets pervers. Les procédures qui prévoient des visas multiples sont bien souvent déresponsabilisantes. En effet, chaque signataire a tendance à faire confiance aux cosignataires : le subordonné à son supérieur (confiant dans la seconde lecture d'une personne peut-ètre plus compétente sur le plan juridique) et le supérieur à son subordonné (survolant la masse de documents à viser chaque jour).

Si les visas hiérarchiques doivent être limités au strict nécessaire, il paraît cependant souhaitable de développer des visas horizontaux, assurant la coordination et la responsabilisation de l'action des différents services de la collectivité. L'analyse des circuits de visas a pour objectif de simplifier le cheminement des documents soumis à examen, d'accélérer le processus de prise de décision (ou de prise de connaissance), et d'améliorer la traçabilité du processus, c'est-à-dire de donner le moyen de dégager les responsabilités de chacun de manière claire et évidente. Cette analyse est indispensable à la mise à niveau des procédures de contrôle interne d'une collectivité.

#### 5.3. Le principe d'universalité

Le principe d'universalité applicable en matière de contrôle interne doit être bien distingué du principe budgétaire d'universalité qui prévoit que le budget d'une collectivité publique doit englober la totalité de ses recettes et de ses dépenses.

Le principe d'universalité signifie que le contrôle interne concerne toutes les personnes dans la collectivité, en tout temps et en tout lieu. C'est-à-dire qu'il ne doit pas y avoir de personnes exclues du contrôle par privilège, ni de domaines réservés ou de démembrements non soumis aux règles de contrôle interne. Toutes les fonctions sont soumises aux règles du contrôle interne. On s'assure ainsi que toutes les activités entrent dans son champ d'application. Les dirigeants, fonctionnaires et élus doivent, en premier lieu, se soucier du respect des procédures, s'ils veulent qu'elles soient appliquées par l'ensemble des agents.

Des procédures adéquates doivent donc réguler l'activité des élus. En particulier, les frais engagés par les élus, dans le cadre de leurs fonctions, doivent entrer dans le cadre de règles destinées à éviter les abus (notamment les frais de déplacement). Le contrôle interne se caractérise aussi par sa permanence. Ainsi, le départ en congés du directeur juridique de la collectivité ou d'un responsable financier, ne doit ni bloquer le processus de décision, ni rendre inopérant le contrôle interne par des irrégularités.

Enfin, il est essentiel que les règles du contrôle interne s'appliquent aussi aux satellites de la collectivité. Dès lors qu'une collectivité « externalise » une partie de ses missions et de ses ressources, il est de sa responsabilité d'assurer le suivi et le contrôle de l'activité de son démembrement. Constater « ex post » les résultats atteints ne suffit pas : des instruments spécifiques, tableaux de bords, comptes rendus doivent être mis en place.

Toute collectivité territoriale a des activités transversales, fonctionnelles (gestion des ressources humaines, finances, achats, communication, gestion du patrimoine...), auxquelles s'ajoutent des axes d'activités correspondant aux politiques publiques du niveau de la collectivité. Sur ce point, il est fondamental que le contrôle interne tienne compte de cette segmentation stratégique des activités. Le dispositif doit être tout particulièrement concentré sur les secteurs qui, par leur impact financier, social et a politico-médiatique » peuvent, en cas de dysfonctionnement, déstabiliser la collectivité. A ce titre, sans prétendre à l'exhaustivité, et en prenant bien garde au fait qu'à chaque niveau de collectivité les termes ne recouvrent souvent pas le même contenu, il paraît utile de l'illustrer par une segmentation des politiques publiques pour les trois niveaux principaux : communes, départements, régions.

5.4. Le principe d'information

Si l'obtention d'une information de qualité est l'un des objectifs du contrôle interne, ainsi que le précise la définition, l'information elle-même constitue un moyen de contrôle interne. En effet, être informé, c'est déjà contrôler.

A cet effet, l'information doit répondre à certains critères :

- l'information doit être pertinente, c'est-à-dire adaptée à son objet et à son utilisation (à qui s'adresse-t-elle ? quels renseignements doit-elle comporter ?);

- l'information doit être disponible et accessible en temps voulu ;

- l'information doit être utile, l'écueil étant de diffuser une information brute, trop précise et exhaustive. Des modifications dans les missions d'un service, les méthodes de travail qui y sont appliquées et les personnes qui y travaillent, aboutissent souvent à la production d'informations qui n'ont plus lieu d'être. Il importe donc de ne pas noyer les destinataires, car trop d'information tue l'information;

- l'information doit être aussi fiable, objective, explicite et vérifiable.

5.5. Le principe d'adéquation

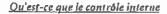
Le contrôle interne doit être conçu en adéquation avec son environnement. Il ne s'agit pas de bâtir un système rigide et contraignant qui soit un obstacle à la souplesse et à la réactivité de la collectivité.

La définition des risques est un préalable indispensable à une démarche de remise à plat du contrôle interne. Nul besoin de procédures lourdes si les risques d'un processus sont négligeables. Ainsi, un équilibre doit être trouvé entre le coût du contrôle (pour l'essentiel un coût en temps) et la limitation du risque que ce contrôle permet.

5.6. Le principe de prévision

Longtemps, la logique des budgets publics et de la comptabilité publique s'est limitée à une « comptabilité de paiement », sans prendre en compte les engagements au-delà de l'année budgétaire. A l'heure actuelle, le principe de prévision connaît un développement encore limité (prise en compte des amortissements, provisions et des engagements comptables) mais, dans les années à venir, il sera, sans aucun doute, de plus en plus présent chez les décideurs locaux.

Des Etats-Unis est venue la préoccupation des conséquences sur les générations futures de contribuables, des décisions passées et présentes. Les décisions passées et présentes, en effet, vont générer souvent des charges, parfois des recettes, que les budgets futurs auront à prendre en compte. Tout investissement d'équipement collectif conduit normalement à des charges et des recettes d'exploitation, susceptibles de divergences à terme (donc de risques de déficits) ainsi qu'à des dépenses lors des échéances de renouvellement.





Il est donc utile de prévoir, aussi bien l'évolution des recettes fiscales dans le futur (dans le cas, par exemple, d'opérations d'urbanisme ou d'aménagement), que l'évolution des recettes perçues sur les usagers. Il est également nécessaire de prévoir les charges ultérieures, y compris les dépenses résultant de l'adaptation aux normes (notamment européennes) des équipements ou services actuels.

Cette prévision appelée parfois « intergénérationnelle » prend en compte notamment :

- l'évolution de la structure de la population qui détermine largement le volume des usagers potentiels de certains équipements (pourcentage de jeunes et d'adolescents, d'actifs, d'inactifs, de retraités, etc.) et donc leur éventuelle sous-utilisation ou leur saturation,
- l'évolution prévisible des comportements : diffusion de l'accès aux services (ou désintérêt à l'inverse), effets de la taille et de la composition des ménages, changements dans les comportements et les besoins. Les politiques locales de l'enfance, du troisième âge, du logement, du sport ou des loisirs notamment, s'inscrivent dans le long terme et peuvent engendrer des effets budgétaires qu'il convient d'anticiper pour préserver la marge de manœuvre de la collectivité.

Cette prévision nécessaire pour la transparence de la gestion publique fait parfois référence à la notion « d'incidences » à long terme des politiques publiques locales : les mesures prises sontelles susceptibles d'engendrer, dans le futur, des charges ou des recettes rendant « insoutenable » l'équilibre initialement instauré (par exemple, en rendant des déficits difficiles à supporter) ?

Cette notion « d'incidences » s'identifie au respect des intérêts des générations futures, sur un plan éthique ou civique. Elle est cependant difficile à prendre en compte politiquement en raison de son impopularité.

## **DOCUMENT n° 2**

Les outils du contrôle de gestion se développent au sein des collectivités territoriales alors qu'aucun texte ne les incite ou ne les oblige à le faire comme c'est le cas pour les administrations de l'Etat depuis la mise en œuvre de la loi organique relative aux lols de finances (LOLF). Cette loi organique n'impose pas, en tant que telle, la mise en place du contrôle de gestion dans les services de l'Etat mais plutôt une obligation de mise en place d'indicateurs. Par contre, le développement du contrôle de gestion est prévu dans la « doctrine LOLF », c'est-à-dire dans l'ensemble des documents qui gravitent autour de sa mise en place. Par ailleurs, l'implantation du contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales n'est pas liée à un impératif de rentabilité et de survie de l'organisation comme cela peut être le cas pour les entreprises du secteur privé. On peut alors s'interroger sur l'étendue de ce phénomène et sur la manière dont les pratiques de contrôle de gestion se diffusent au sein des collectivités territoriales.

Une telle analyse impose, au préalable, de préciser ce que l'on entend par contrôle de gestion. En effet, la lecture des ouvrages et articles qui traitent du contrôle de gestion met en lumière l'existence d'un consensus autour de l'idée selon laquelle le contrôle de gestion peut apparaître comme un concept ambigu aux contours mal définis. Ce qui peut même conduire à parler de concept « caméléon » (Burlaud et al, 2004). Il existerait, comme le relève Bouquin (2006), un vrai malaise et des interrogations majeures devant plusieurs façons de concevoir ce que doit être le contrôle de gestion. Au-delà des problèmes de traduction du terme « management control » en « contrôle de gestion », un des obstacles à l'émergence d'une définition du contrôle de gestion serait lié à l'existence d'une forte tendance visant à réduire le concept de contrôle de gestion aux outils nécessaires à sa mise en œuvre (Nobre, 1999). Or, le contrôle de gestion ne peut être simplement réduit à une instrumentation. En effet, les définitions les plus récentes du contrôle de gestion mettent à la fois l'accent sur les dimensions instrumentales et téléologiques. Anthony (1988) le définit comme « le processus par lequel les managers influencent d'autres membres de l'organisation pour mettre en œuvre les stratégies de l'organisation ». Plus récemment, Simons (1995) le définissait comme « les processus et les procédures formels fondés sur l'information que les managers utilisent pour maintenir ou modifier certaines configurations des activités de l'organisation ». On assisterait, depuis une vingtaine d'années, comme le soulignent Bouquin et Pesqueux (1999), à une démarche expansionniste du contrôle vers le management général.

L'analyse du développement des pratiques de contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales nous conduira, dans un premier temps, à mettre en lumière le phénomène d'inscription à l'agenda institutionnel du concept de contrôle de gestion dans la sphère publique. Par la suite, nous présenterons un faisceau d'indices permettant de montrer la nature de la diffusion du contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales. Les analyses qui suivent s'appuient, en partie, sur le travail réalisé dans le cadre d'une thèse de doctorat<sup>2</sup>.

# 1. L'inscription à l'agenda institutionnel du concept de contrôle de gestion dans la sphère publique

Le développement du contrôle de gestion dans le secteur public peut être comparé à une véritable « politique du contrôle de gestion » qui a fait l'objet d'une inscription à l'agenda au cours de ces vingt demières années. Une politique publique pouvant être définie comme « la somme des actions engagées par une autorité publique en vue de résoudre un problème ou de maintenir une situation satisfaisante, dans un domaine pour lequel cette autorité est ou s'estime être compétente » (Santo et Verrier, 1993), « un ensemble de décisions et d'activités que des acteurs étatiques et sociaux interdépendants dont les valeurs, les intérêts, les appartenances institutionnelles et les ressources varient, prennent et réalisent dans le but de résoudre de manière coordonnée et ciblée, un problème défini comme collectif » (Knoepfel et Varone, 1999), « une perturbation d'un système » (Gibert, 1989). Le développement du contrôle de gestion au sein des organisations publiques reposerait sur une théorie du changement impulsé par l'Etat et matérialisé par la production d'un ensemble de textes.

L'inscription à l'agenda s'intéresse à la manière dont certains problèmes sont perçus comme appelant une intervention. La notion d'agenda est essentielle à la compréhension de la mise en place

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> Thèse de doctorat intitulée « Les systèmes formels de contrôle de gestion des collectivités territoriales : une analyse de politique » soutenue le 21 décembre 2007 sous la direction de Patrick Gibert



d'une issue politique car elle permet de montrer comment une autorité se saisit d'un problème. Les spécialistes de l'analyse de politiques publiques distinguent, le plus souvent, deux catégories d'agendas : l'agenda systémique et l'agenda institutionnel. Le premier est celui selon lequel les problèmes font leur entrée dans le champ du forum politique. Le second permet l'inscription des problèmes dans le champ de l'action administrative. C'est ce dernier aspect que nous proposons de mettre en lumière.

## 1.1. Le développement d'une « politique du contrôle de gestion » dans le cadre de la modernisation de l'Etat

Contrairement aux idées reçues, les préoccupations gestionnaires et managériales ne sont pas nouvelles dans les organisations publiques. Il serait possible de situer l'émergence de ce phénomène au cours des décennies qui ont suivi la Seconde Guerre mondiale, avec un accent plus marqué depuis les années soixante-dix (Bartoli, 1997). Ainsi, dès cette période, plusieurs organisations publiques avaient déjà mis en pratique des expériences de contrôle de gestion. On trouve, par exemple, en 1972, une cellule de contrôle de gestion au ministère de la santé (Joncourt, 1992). Certaines villes comme Orléans, Metz et Villeurbanne auraient de leurs côtés introduit cette fonction et mis en place de nouveaux outils et méthodes de gestion durant cette période (Allègre et Mouterde, 1989).

Ce développement du contrôle de gestion s'est effectué en parallèle de la rationalisation des choix budgétaires (RCB) initiée dans les années soixante en France, afin d'améliorer la prise de décision du Parlement, plus particulièrement dans le cadre du vote du budget et de sa mise en œuvre. Cette démarche avait notamment pour objectif de développer des outils de planification et d'évaluation. La RCB qui visait à assurer une meilleure finalisation des services de l'Etat s'est, par ailleurs, doublée d'une volonté de développer la direction par objectifs (DPO) au sein des administrations.

La fin des années quatre-vingts constitue un tournant important, une « rupture » qui conduit à l'émergence d'une véritable politique de contrôle de gestion en tant que telle. Comme le relève Bartoli (1997), les changements des années quatre-vingts ont plutôt été une juxtaposition d'initiatives et d'opérations différentes, selon les ministères, les établissements ou les collectivités. A la fin de cette décennie, ce mouvement sera réintégré dans la dynamique de « renouveau » du service public, explicité par la circulaire dite « Rocard » (1989) puis par plusieurs textes au cours des années suivantes.

L'analyse de différents textes « officiels » qui ont été publiés sur le sujet au cours de cette période permet d'identifier la manière dont la politique de contrôle de gestion a été mise en œuvre au sein de l'Etat. Même si les textes présentés (voir tableau 1) n'ont pas la même portée juridique<sup>5</sup>, ce n'est pas tant leur portée juridique que leur portée « symbolique » qui nous intéresse ici. C'est-à-dire la prise en compte de cette problématique dans la sphère publique et la volonté d'y introduire le contrôle de gestion.

La place accordée au contrôle de gestion dans l'ensemble du cadre législatif et réglementaire visant au renouveau du service public et à la modernisation de l'Etat a considérablement évolué sur une période d'une dizaine d'années. Le tableau ci-après présente un ensemble de textes publiés entre 1989 et 2001 qui traitent, directement ou indirectement, du contrôle de gestion.

···)

\_

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> Par exemple, en France, Mény et Thoenig (1989), Gibert (1989), ou encore, Muller et Surel (1998)

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup> Par exemple, Poste et Télécommunication, Agriculture, Défense, ou encore, Santé

<sup>&</sup>lt;sup>5</sup> circulaires, loi organique, décrets mais aussi rapports parlementaires



Certains textes font directement référence au contrôle de gestion en utilisant précisément le terme. Par exemple, la circulaire du 25 janvier 1990 indique que la création des centres de responsabilité est « subordonnée à la mise en place du contrôle de gestion ». La circulaire du 3 juin 1998 consacre notamment une partie au contrôle de gestion intitulée « La mise en place d'outils de contrôle de gestion et de connaissance du coût de l'activité des services ». De la même manière, le rapport dit « Migaud-Fabius » présenté en 1999 souligne la nécessité de disposer d'indicateurs permettant de rapprocher objectifs, moyens et résultats ainsi que la nécessité de disposer d'une comptabilité analytique. Ce rapport propose des réformes à moyen terme permettant de rendre la gestion publique plus souple et mieux contrôlable parmi lesquelles « des mesures concernant particulièrement le contrôle de gestion ». Par ailleurs, le comité interministériel pour la réforme de l'Etat (CIRE) du 13 juillet 1999 propose comme objectif interministériel de « promouvoir des méthodes modernes de gestion en dotant les services d'indicateurs d'activité et de moyens et en harmonisant les procédures d'allocation des moyens, en généralisant le contrôle de gestion et la contractualisation des objectifs et des moyens des services ». Ou encore, des études portant sur le développement du contrôle de gestion dans les services de l'Etat ont été réalisées par le Comité d'enquête sur le coût et le rendement des services publics. Ainsi, par exemple, une étude<sup>6</sup> fait le point sur les démarches conduites aux ministères de la Justice (qualité de la justice et évaluation des tribunaux de grande instance), de l'Education nationale (état de l'école et performance des lycées) et de l'Intérieur (indicateurs de suivi et de résultat de la police de proximité).

D'autres textes n'utilisent pas l'expression « contrôle de gestion » en tant que telle mais emploient le concept sans le nommer. Ainsi, la circulaire du 8 janvier 2001 souligne la nécessité de « mettre en place des systèmes d'information qui permettent à la fois le pilotage par les services déconcentrés de leurs activités et leur évaluation par les administrations centrales ». De la même manière, la LOLF dispose que les objectifs et indicateurs de performance sont présentés dans les projets et rapports annuels de performance de chaque programme. La LOLF traduit ainsi une prise en compte institutionnelle de la responsabilisation des gestionnaires et du contrôle de l'efficacité de la dépense publique.

Une troisième catégorie de textes donne des définitions précises du contrôle de gestion. Le guide d'auto-évaluation du contrôle de gestion ou la circulaire du 21 juin 2001 le définissent comme « un système de pilotage mis en œuvre par un responsable dans son champ d'attribution en vue d'améliorer le rapport entre les moyens engagés — y compris les ressources humaines — l'activité développée et les résultats obtenus ».

#### Encadré 1 - Une définition du contrôle de gestion

« Tout d'abord, sans entrer dans les différentes définitions qui en sont données par les universitaires et les praticiens du contrôle de gestion, un consensus se fait autour du concept pratique suivant : c'est un système de pilotage mis en œuvre par un responsable dans son champ d'attribution en vue d'améliorer le rapport entre les moyens engagés — y compris les ressources humaines —, l'activité développée et les résultats obtenus. Le contrôle de gestion résulte d'une démarche essentiellement interne visant à assurer une meilleure maîtrise des moyens humains, financiers et matériels des services au regard de leurs missions. Instrument orienté vers le progrès, il s'exerce en continu, en amont et en avail de l'action. Son bon fonctionnement implique la participation active de chaque niveau de responsabilité dans le service et une appropriation par l'ensemble des agents (...) Parce que la conception des outils ne peut constituer une fin en soi et ne permet pas de mobiliser les gestionnaires, les administrations ont choisi de justifier leurs ambitions en la matière par l'amélioration apportée aux processus, le plus souvent collectifs, d'analyse et de préparation des décisions. Dans certains cas cependant, c'est le terme de pilotage qui est retenu pour désigner l'utilisation des outils de gestion. On distingue alors le contrôle de gestion, ensemble des instruments d'informations, et le pilotage qui en organise les usages : mais dans ce cas, on constate que tous les projets des administrations concernées portent simultanément sur les deux volets ».

Source : guide d'auto-évaluation du contrôle de gestion à l'usage des administrations de l'Etat (2000)

<sup>&</sup>lt;sup>6</sup> Présentée dans le rapport d'ensemble 1999-2001 du Comité d'enquête sur le coût et le rendement des services publics



Enfin, une dernière catégorie de textes concerne des concepts proches du contrôle de gestion comme l'évaluation de politiques publiques (circulaire du 23 février 1989, rapport PICQ, etc.), l'évaluation des coûts et des résultats (circulaire du 26 juillet 1995), ou encore, l'élaboration de rapports d'activité et de comptes-rendus de gestion budgétaire (circulaire du 21 février 2000).

L'analyse des textes présentés ci-dessus montre que l'emploi du terme « contrôle de gestion » est de plus en plus fréquent et la définition du terme est de plus en plus précise (circulaire du 21 juin 2001). On parle moins des outils et plus de la démarche et l'on assiste à l'émergence du contrôle de gestion couplé à celui de la responsabilisation. Le contrôle de gestion apparaît comme un système de pilotage (voir supra). Ceci dans un contexte de réforme affichée de la gestion des organisations publiques et de réforme du contrôle du Parlement. Il convient notamment de soullgner que le développement de ces termes semble avoir transcendé les clivages politiques. En effet, la volonté d'introduction de ces concepts apparaît comme une constante proposée par l'ensemble des gouvernements qui se sont succédés depuis 1989.

# 1.2. Les raisons qui ont conduit au développement de cette politique de contrôle de gestion

Plusieurs raisons peuvent expliquer l'inscription à l'agenda de la politique de contrôle de gestion qui a été développée pour les organisations publiques et, plus particulièrement, pour les administrations d'Etat.

L'évolution des mentalités, du niveau de formation de la population et le développement d'une attitude de client-consommateur de services chez les « usagers-citoyens-contribuables » constituent des éléments qui ont contribué à l'émergence du développement de l'évaluation de politiques et du contrôle de gestion (Baslé, 1999). Comme le souligne Chevallier (1997), la légitimité de l'administration n'est plus acquise d'avance mais doit être conquise, elle dépend dorénavant de la démonstration, sans cesse réitérée, du bien fondé des opérations engagées et de la qualité des méthodes de gestion utilisées. La promotion du thème de l'évaluation de politiques publiques et du contrôle de gestion traduisent parfaitement ce changement de perspective : l'Etat est tenu de rendre compte de ses faits et gestes. Par ailleurs, l'émergence du problème de l'allocation des ressources renforce le besoin d'efficacité de la gestion publique.

La décentralisation a conduit au développement de nouvelles pratiques gestionnaires. François-Noyer (1996) relève à ce propos que la loi de décentralisation de 1982 et la libération progressive de la tutelle de l'Etat sont à l'origine de ce phénomène qui pousse les collectivités territoriales à se « mettre à la gestion ». Il s'agit de passer d'une fonction publique non exempte d'un certain amateurisme à une fonction publique professionnelle (Bourdon, 1996). Les transferts d'activités et de moyens entre les administrations d'Etat et certaines collectivités territoriales depuis la décentralisation ont amené un premier type de réorganisations et de restructurations internes, afin de réadapter les fonctionnements de chacun aux configurations nouvelles (Bartoli, 1997).

Le développement des procédures dites « contractuelles » entre l'Etat et les collectivités territoriales a participé, par ailleurs, à l'émergence des pratiques d'évaluation. L'influence de l'Europe se fait aussi sentir en la matière. Ainsi, il semble possible d'affirmer que le regain d'intérêt pour l'évaluation de politiques serait notamment lié à la réforme des fonds structurels amorcée par la Communauté Européenne en 1998 (Peyrefitte, 1998). Ainsi, l'évaluation aurait, en partie, été imposée par les Fonds Structurels Européens. La politique régionale de l'Union Européenne aurait véritablement fait « décoller » l'évaluation en Europe. Les régions, par exemple, ont ainsi mis en place des dispositifs d'évaluation, parfois très complets, assortis d'une expertise méthodologique (Lamarque, 2006).

L'inscription à l'agenda et le développement du contrôle de gestion peuvent aussi s'expliquer par une volonté d'introduire de nouvelles pratiques managériales au sein des organisations publiques. La médiatisation des chefs d'entreprise dans les années quatre-vingts (le mythe de l'entreprise) constituerait aussi un des facteurs qui a permis l'émergence de ces politiques. On assiste à un mouvement social profond qui met l'entreprise en valeur au regard de nombreuses équipes municipales (Allègre et Mouterde, 1989). Les chefs d'entreprises ont, bien souvent, éclipsé les hommes politiques grâce à l'efficacité de leurs méthodes de gestion (Huron et Spindler, 1998).

La mesure de la performance publique aurait, par ailleurs, joué un rôle de légitimation secondaire des politiques publiques (Knoepfel et Varone, 1999). Au-delà de la légitimation première, par les inputs et les processus de l'Etat de droit, les politiques publiques recherchent une légitimité secondaire, par la qualité de leurs prestations à l'attention des acteurs sociaux. De là, découle la nécessité d'évaluer les effets et les coûts des interventions étatiques. Ceci d'autant plus que les administrations ne sont pas à l'abri des crises de légitimité (Laufer et Burlaud, 1980). Ainsi, dans les années quatre-vingts, les collectivités publiques ont été conduites à rechercher une plus grande rationalité économique en changeant leurs modes de gestion. Cependant, comme le relève Nioche (1991), après l'effervescence du début des années soixante-dix, peu de concepts nouveaux sont venus en France enrichir le portefeuille du management public7. Les années quatre-vingts ont plutôt été marquées par la diffusion de techniques fonctionnelles (comptabilité analytique et contrôle de gestion, marketing et communication, informatique, achats, etc.) adaptées au secteur public dans les années soixante-dix, et d'importation plus ou moins naïve par des consultants de modes managériales issues du secteur privé.

### 1.3. Les collectivités territoriales seralent incitées à transposer la LOLF pour se moderniser au même titre que l'Etat

Dans un rapport au gouvernement, Alain Lambert et Didier Migaud ont rendu publiques, le 16 septembre 2005, les conclusions de leur mission auprès du Gouvernement sur la mise en oeuvre de la LOLF. Ce rapport<sup>8</sup> propose des pistes de travail pour transposer « aux collectivités territoriales des outils et processus budgétaires, comptables et relatifs à l'évaluation et au contrôle introduits par la LOLF ». Ce rapport précise qu'« une amélioration des outils budgétaires des collectivités territoriales pourrait donc être envisagée, et contribuer tant à la transparence de l'action qu'à la performance de la gestion locale. Une fois les outils forgés, elle pourrait faire l'objet d'une expérimentation, sur la base du volontariat, dans les collectivités » (p.80).

Dans ce cadre, Jean-François Copé, alors ministre du Budget, lors de la présentation du projet de loi de finances 2006 au Comité des finances locales, a proposé aux collectivités territoriales volontaires d'expérimenter des mécanismes budgétaires inspirés de la LOLF. Un colloque a ensuite été organisé au Sénat le 22 juin 2006 sur la LOLF et les collectivités territoriales. Certaines voix se sont alors élevées pour rappeler que les gestionnaires des collectivités territoriales ont, depuis plusieurs années, mis en place des outils d'analyse, d'évaluation et de contrôle budgétaire.

On assiste, cependant, dès la fin de l'année 2006, à un renversement de situation avec l'émergence de propositions plus nuancées sur l'intérêt d'une transposition de la LOLF aux collectivités territoriales. Ce mouvement s'inscrit en parallèle de la parution de plusieurs rapports qui dressent un premier bilan, en demi-teinte, de la mise en œuvre de la LOLF. Le rapport d'activité du Comité interministériel d'audit des programmes (CIAP) du 15 novembre 2006 précise, par exemple, que « si les objectifs et indicateurs des projets annuels de performance (PAP) joints au PLF 2006 traduisent une amélioration qualitative par rapport aux avant-PAP qui étaient présentés à titre indicatif à l'appui du PLF 2005, ils ne constituent pas encore pour les ministères, le coeur de leur démarche pour l'optimisation de la dépense publique ».

Dans son rapport<sup>9</sup> au gouvernement remis le 11 décembre 2006, Pierre Richard (p.127) souligne qu'« il ne paraît pas souhaitable d'imposer la LOLF aux collectivités locales ». De la même manière, Alain Lambert et Didier Migaud 10 indiquent qu'« une « LOLF locale » serait donc inopportune ». Au-delà de ce changement de cap, ces rapports reconnaissent que les collectivités territoriales, pour certaines, sont loin d'être en retard en la matière.

<sup>&</sup>lt;sup>7</sup> A l'exception des démarches d'évaluation de politiques publiques

<sup>8</sup> Rapport au gouvernement intitulé « La mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances. Réussir la LOLF, clé d'une gestion publique responsable et efficace » présenté par Alain Lambert et Didier Migaud (septembre 2005)

Rapport au gouvernement intitulé « Solidarité et performance. Les enjeux de la maîtrise des dépenses publiques

locales » présenté par Pierre Richard (2006)

10 Rapport au gouvernement intitulé « La mise en oeuvre de la loi organique relative aux lois de finances : à l'épreuve de la pratique, insuffler une nouvelle dynamique à la réforme », présenté par Alain Lambert et Didier Migaud (novembre 2006)



Sans prétendre que les collectivités territoriales ont inspiré la LOLF, il semble possible d'affirmer que certaines d'entre elles ont développé, il y a déjà plusieurs années, des concepts proches de ceux de la LOLF. Ainsi, comme le relève Lamarque (2006), nombreuses sont les collectivités territoriales, du moins parmi les plus importantes, qui ont su intégrer dans leurs pratiques les principes et les outils de la gestion par la performance, bien avant que la LOLF ne les impose à l'Etat.

## 2. Quel développement du contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales ?

Un faisceau d'indices atteste du développement du contrôle de gestion non seulement dans les communes mais aussi dans les autres types de collectivités.

## 2.1. Le contrôle de gestion devient une fonction à part entière dans les collectivités territoriales

Les dirigeants des collectivités territoriales ou des organismes qui gravitent dans ce secteur s'intéressent à la fonction « contrôle de gestion » en tant que telle et commandent ou réalisent des études pour identifier son développement et l'état des pratiques. Ainsi, une étude nationale 11 conduite par le CNFPT, réalisée au cours de l'année 2000 à partir de 450 questionnaires renseignés par des communes de plus de 10.000 habitants, des départements et des régions, montre que le contrôle de gestion est pratiqué par 31% des collectivités interrogées. A la question « Existe-t-il une fonction contrôle de gestion au sein de votre collectivité ? », la réponse est que cette fonction est présente dans plus de la moitié des villes de plus de 40.000 habitants, des régions et des départements. Plus récemment, une enquête a été réalisée par des élèves administrateurs territoriaux12 spécifiquement sur des questions relatives à l'amélioration des performances des collectivités territoriales (2006). Cette étude montre notamment que 81% des 72 collectivités qui ont répondu au questionnaire ont un contrôle de gestion interne, majoritairement rattaché à la direction générale des services (dans 59% des cas). Pour ces études, il convient cependant de prendre en compte le biais induit par les non-réponses qui limite les possibilités de généralisation de leurs résultats. En effet, il y a une probabilité importante pour que les collectivités qui ont répondu soient les plus innovantes et que ce soit « l'arbre qui cache la forêt ».

De la même manière, les chercheurs se sont intéressés au développement du contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales. La plupart des travaux universitaires produits ces quinze dernières années portent sur des approches essentiellement fondées sur l'exploitation de questionnaires et centrées sur la commune comme objet de recherche. Ces analyses sont, bien souvent, complétées par la présentation synthétique de plusieurs exemples (Griffiths, 1988 ; Roussarie, 1994; Meyssonnier, 1993; Pariente, 1998; Busson-Villa, 1999). Des travaux traitent, de manière plus marginale, d'autres collectivités avec des approches qualitatives (Kopel, 2001; François-Nover, 1998). Certains travaux s'intéressent à des collectivités territoriales autres que les communes (Maurel, 2003 : Chauvey, 2006; Turc et Guenoun, 2009). De la même manière, des travaux tentent, plus globalement, d'analyser le phénomène d'émergence du contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales (Gibert, 1995). Ou encore, les actes de la journée d'étude des juridictions financières du 7 décembre 2001, publiés dans la revue Politiques et management public<sup>13</sup> présentent les expériences menées à la Communauté urbaine de Lille (Vollemaere, 2002), dans le Département du Nord (Courbet, 2002), ou au sein du Département des Hauts-de-Seine (Thomas, 2002). Un numéro de la Revue française de finances publiques exclusivement consacré aux nouveaux instruments financiers et de gestion des collectivités territoriales 14 présentait des expériences menées par exemple, par les Départements des Hauts-de-Seine (Thomas, 2006) et de l'Hérault (Lees, 2006).

Enquête réalisée par l'AFIGESE-CT à l'occasion des Assises de la fonction financière de Besançon (19 et 20 septembre 2000) présentée en 2002 dans *Finances et contrôle de gestion*, dossier sectoriel, éditions du CNFPT. L' Association Finance-Gestion-Evaluation regroupe les directeurs financiers, contrôleurs de gestion et évaluateurs de politiques publiques territoriaux

<sup>&</sup>lt;sup>12</sup> Avec l'appui de l'AFIGESE-CT, l'association des Communautés urbaines de France (ACUF) et de l'Institut national des études territoriales (INET)

<sup>13</sup> Revue Politiques et management public, Vol. 20, n°3, septembre 2002

<sup>&</sup>lt;sup>14</sup> Revue française de finances publiques, n°95, septembre 2006



Au-delà du développement d'études, le contrôle de gestion a fait son apparition officielle dans le répertoire des métiers territoriaux. Une première ébauche de fiche de la nomenclature des métiers territoriaux a été élaborée en 1995 par le CNFPT<sup>15</sup> spécifiquement pour le contrôle de gestion. Par la suite, une étude sur les emplois et les missions des fonctions financières et de contrôle de gestion a été réalisée par le CNFPT entre 1997 et 2000 à partir du dépouillement de 296 annonces d'emploi ou fiches de poste faisant apparaître les missions exercées. Cette étude montre que les contrôleurs de gestion sont surtout présents dans les grandes collectivités, leurs missions sont partagées entre le contrôle de gestion des activités et le contrôle de gestion financier (en particulier, le contrôle des organismes « satellites »). Dans les collectivités moyennes, ce rôle est partagé parmi les autres cadres financiers. Cette étude a permis, par ailleurs, d'établir sept fiches emplois-types à partir du dépouillement des annonces d'emploi ou des fiches de poste dont celle de « contrôleur de aestion ». Au cours de l'année 2003<sup>16</sup>, alors qu'il recensait 278 métiers en 1993, le répertoire des métiers territoriaux réévalue entre 280 et 290 le nombre des différentes fonctions évaluées dans les collectivités locales et intègre le métier de « contrôleur de gestion ». Une fiche métier détaillée est en ligne sur le site du CNFPT<sup>17</sup>. A titre de comparaison, le répertoire interministériel des métiers de l'Etat<sup>18</sup> répertoire des métiers de la fonction publique hospitalière intègrant eux aussi cette fonction.

Le contrôle de gestion fait intégralement partie du dispositif de droit commun de formation de la fonction publique territoriale et les agents peuvent se former au contrôle de gestion. Ainsi, en 2007, l'offre de formation du CNFPT et des différentes écoles de formation de la fonction publique territoriale (les ENACT) était constituée par plus de 44 stages d'une durée d'un à six jours. Une telle offre permet à de nombreuses personnes de se former au contrôle de gestion sur une année avec, pour certaines, la possibilité de s'inscrire dans un cycle spécifique de formation. La professionnalisation de l'encadrement des collectivités aurait ainsi favorisé le renforcement de la fonction financière et de contrôle de gestion, notamment dans les collectivités les plus importantes (Lamarque, 2006).

Des réseaux de professionneis se sont développés en matière de contrôle de gestion. Certains ont même fusionné et se sont structurés à l'exemple de l'AFIGESE-CT<sup>19</sup> qui a été créée en 2000, à partir de la volonté de réunir différents réseaux préexistants : un groupe émanant de l'association ville et finance <sup>20</sup>, les participants des assises de la fonction financière, du contrôle de gestion et de l'évaluation des politiques publiques des collectivités territoriales et la section collectivités territoriales de l'association DFCG. L'objet de cette association est notamment de développer, structurer et dynamiser un ensemble de réflexions pour les trois fonctions des collectivités territoriales pouvant être élargies à l'ensemble du secteur public : les finances, le contrôle de gestion et l'évaluation des politiques publiques. Cette association rassemble annuellement plusieurs centaines de directeurs financiers, contrôleurs de gestion et évaluateurs de politiques publiques autour de tables rondes et de débats. Par ailleurs, la littérature professionnelle traite, elle aussi, du contrôle de gestion. Au-delà des articles qui présentent des expériences dans la presse généraliste consacrée aux collectivités territoriales, des ouvrages et articles spécialisés contribuent à la diffusion des pratiques et outils de contrôle de gestion.

Les Chambres régionales des comptes (CRC) font porter leurs contrôles sur la mise en place de pratiques de contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales. Nous avons procédé à la recherche des observations effectuées par les CRC entre 1999 et 2005 en matière de contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales et de leurs groupements. Le type d'investigation des CRC, à savoir, le plus souvent une investigation sur site, semble permettre une analyse qualitative et assez fine. La lecture de ces lettres d'observations permet ainsi de situer certaines pratiques, avec plus de détails, de recul et de sens critique que dans la presse professionnelle. L'intérêt de cette démarche est qu'elle permet de dresser un panorama à partir d'analyses qualitatives effectuées par un tiers sur les pratiques d'une collectivité.

<sup>15</sup> Centre national de la fonction publique territoriale

<sup>16</sup> article publié dans « La gazette des communes » du 06 octobre 2003

<sup>17</sup> www.cnfpt.fr

<sup>18</sup> dont la version définitive a été présentée le 16 novembre 2006

<sup>19</sup> Association Finance Gestion Evaluation des Collectivités Territoriales

<sup>&</sup>lt;sup>20</sup> Réseau Philippe Laurent

L'analyse porte sur 58 collectivités et groupements de collectivités. La lecture de ces documents montre que la mise en place d'outils ou de démarches de contrôle de gestion constitue un élément qui fait l'objet d'un examen des CRC lors de leurs contrôles. Dans ce cadre, elles dressent des constats tels que l'absence de contrôle, l'existence d'une démarche de création ou l'existence d'outils de contrôle de gestion. Le cas échéant, elles portent un jugement sur les pratiques en cours et recommandent/conseillent aux collectivités de mettre en place des outils de contrôle de gestion. Dans certains cas, elles mettent en perspective l'évolution (ou non) de la situation du contrôle de gestion entre deux périodes de contrôle.

Tableau 2 - Type d'observations des CRC concernant les pratiques de contrôle de gestion des collectivités territoriales et de leurs groupements

Les Chambres régionales des Comptes	Nbre
relèvent l'absence de contrôle de gestion	16
constatent l'existence d'une structure, d'outils ou de démarche de contrôle de gestion sans apporter de jugement particulier	11
constatent que des outils de contrôle de gestion sont en cours de création	10
relèvent l'existence d'un contrôle de gestion non satisfaisant	12
constatent l'existence d'un contrôle de gestion satisfaisant	2
recommandent/conseillent la mise en place d'un contrôle de gestion	
utilisent le terme contrôle de gestion en le limitant au contrôle des satellites	
	58

Source : auteur

#### 2.2. Les collectivités territoriales recrutent des contrôleurs de gestion

Les collectivités territoriales créent des postes et recrutent des contrôleurs de gestion au même titre qu'elles recrutent des directeurs financiers, des architectes, des juristes, des spécialistes de la communication, etc. Nous avons analysé les offres d'emploi concernant la fonction contrôle de gestion publiées entre avril 2002 et juin 2006 dans deux magazines spécialisés dans le secteur des collectivités territoriales: La gazette des communes et La lettre du cadre territorial. L'analyse des offres d'emploi comme élément de recherche peut permettre de montrer que la fonction de contrôleur de gestion est entrée dans le paysage des métiers de la fonction publique territoriale. Une telle approche conduit, par ailleurs, à mettre en lumière des éléments d'appréciation concernant le développement de la fonction « contrôle de gestion ».

Cette étude porte principalement sur les éléments suivants : le nombre de postes, leurs intitulés (contrôleur, conseiller, analyste, etc.), la variété des missions (y a-t-il un cœur de métier qui se dégage, un profil type ?), les employeurs considérés et le stade de développement des démarches (s'agit-il de mettre en place des outils ou plutôt de faire vivre des outils existants).

L'analyse des annonces d'offres d'emploi publiées dans la presse a déjà constitué le support de plusieurs recherches dans le domaine du contrôle de gestion. Les annonces d'offres d'emploi correspondent à l'expression spontanée des besoins exprimés (Dumoulin, 1983), une sorte de dévoilement des pratiques dans les organisations (Bollecker, 1999). Ainsi, il est raisonnable de penser que certains éléments peuvent avoir un statut proche du commencement de preuve tel qu'il est défini par les juristes (Nobre, 1998). Cette approche connaît, toutefois, certaines llmites. En effet, une offre d'emploi peut donner des indications sur la volonté de recrutement mais cela ne veut pas dire que le recrutement sera effectif, que la personne recrutée aura les compétences requises, que les missions proposées dans le profil seront effectivement celles qui seront proposées dans la réalité du poste.

Notre démarche a consisté, dans un premier temps, à collecter des profils de poste, chaque semaine. Le choix a été fait de ne sélectionner que des offres d'emploi émises par des collectivités territoriales ou des établissements publics de coopération intercommunale (EPCI). Nous avons, dans un second temps, réalisé une grille de recueil de données permettant de mettre en évidence un certain nombre de caractéristiques sur le poste, la collectivité, le candidat et la fonction contrôle de gestion. Enfin, nous avons saisi les offres d'emploi et procédé à l'analyse dont les résultats synthétiques sont



présentés ci-après. Les premiers résultats de cette analyse portent sur 142 offres d'emploi pour des postes de contrôleur de gestion quelque soit l'intitulé du poste.

Les résultats de l'analyse montrent que ce sont surtout des communes qui recrutent (44%). Les départements viennent en seconde position. Ainsi, 40% de l'ensemble des départements français ont tenté de recruter des contrôleurs de gestion sur la période étudiée<sup>21</sup>. Il en va de même avec les régions.

Tableau 3 – Nombre de postes proposés par type de collectivité

	Nbre	%
EPCI	24	17%
Commune	63	44%
Département	46	32%
Région	9	6%
TOTAL	142	100%

Source : auteur

On trouve plusieurs intitulés pour caractériser ces postes. Dans près de 65% des cas (92 offres sur 142), les collectivités territoriales utilisent le tême de « contrôleur de gestion ». Ce terme est employé par les régions dans 88,9% des offres, par les communes dans 68,3% des offres, par les départements dans 58,7 % des offres et par les EPCI dans 58,3 %.On parle aussi de « conseiller en gestion » (15%). Certains termes font l'objet d'une utilisation plus rare comme « analyste de gestion » ou « chargé de mission ». Par ailleurs, des collectivités ne précisent pas la fonction du poste et recrutent des « attachés territoriaux » affectés sur des tâches de contrôle de gestion.

Tableau 4 – intitulés des postes proposés

	Nbre	%
contrôleur de gestion	92	65%_
conseiller de gestion	21	15%
autre	14	10%
attaché	10	7%
chargé de mission	3	2%
analyste de gestion	2	1%
TOTAL	142	100%

Source: auteur

On remarque que 92 % des offres concernent des agents de catégorie A (soit des personnes diplômées, au minimum, d'une licence) et seulement 6 % des agents de catégorie B (essentiellement dans les communes).

Les contrôleurs de gestion sont, le plus souvent, rattachés directement au directeur général des services ou à un de ses adjoints. Ce phénomène est particulièrement marqué dans les communes (le contrôleur de gestion est rattaché dans 79,5 % des cas à la direction générale) et les départements (dans 60% des cas). On rencontre aussi des cas où ils sont rattachés à la direction des finances. Le contrôleur de gestion peut aussi intervenir dans d'autres directions « fonctionnelles » (direction des ressources humaines ou direction des affaires juridiques) ou dans des directions « opérationnelles ». Dans certains cas et, dans les collectivités les plus importantes, le contrôleur de gestion est rattaché à une direction du contrôle de gestion.

La question du rattachement hiérarchique du contrôleur de gestion est importante. Un contrôleur de gestion rattaché à la direction générale démontre non seulement une implication forte de la collectivité mais aussi une intégration au sein du système de management avec une position supposée transversale. Lorsqu'il est placé au sein d'une direction des finances, ce rattachement marque la proximité entre les démarches de contrôle de gestion et de contrôle budgétaire. Le contrôleur de gestion risque alors d'être cantonné dans une position de contrôleur financier et la démarche de

<sup>&</sup>lt;sup>21</sup> 5 départements ont proposé plusieurs offres



contrôle de gestion, par la même occasion, perçue comme une démarche de contrôle et non de pilotage. Au sein d'une direction opérationnelle, « il devient spécialisé sur une unité de production (...) sa mission relève alors complètement de l'opérationnel » (Lamarzelle, 2003). Le contrôleur de gestion constitue ainsi l'interface de la direction opérationnelle avec la cellule de contrôle de gestion de la collectivité. Dans certains cas, toutefois, des directions opérationnelles peuvent créer un poste de contrôleur de gestion sans pour autant qu'existe une cellule « centrale » de contrôle de gestion. Il s'agit alors de développer cette fonction au sein d'une direction sans que cela ne s'inscrive dans un système global de contrôle de gestion au sein de la collectivité. Il est, a priori, difficile d'admettre que le rôle du contrôleur de gestion sera le même dans tous ces cas, comme le relève Bouquin (2006).

L'analyse des offres d'emploi permet aussi de cerner l'état d'avancement des pratiques en matière de contrôle de gestion. Ainsi, il s'agit dans 45,5% des cas<sup>22</sup> de concevoir des outils de contrôle de gestion, dans 22,7% des cas de développer ou d'optimiser des démarches existantes et dans 31,8% des cas de participer à une démarche.

On retrouve différentes techniques « gestionnaires » plus ou moins apparentées au contrôle de gestion dans les offres d'emploi comme le contrôle des satellites, les études en organisation et méthodes, les démarches qualité, ou encore l'audit interne. Ces résultats rejoignent un des constats opérés par Beaulier et Salery (2006) pour lesquels « encore aujourd'hui, le contrôle de gestion revêt pour certains responsables locaux un périmètre très différent de son acception générique. Les cellules de contrôle de gestion se sont ainsi vues confier des rôles ou des fonctions variés ». Ce phénomène n'est, toutefois, pas propre aux collectivités territoriales et se retrouve aussi dans les entreprises du secteur privé. Ainsi, comme le souligne Bouquin (2006), les contrôleurs de gestion sont souvent accaparés par d'autres tâches très variées au demeurant d'une entreprise à une autre (gestion financière, informatique, comptabilité, etc.).

Ainsi, certaines fonctions apparaissent dans un nombre important d'offres d'emploi, comme :

- le contrôle des satellites (mentionné dans 73 offres, soit 51,4 % des offres) ;
- les méthodes, procédures et organisation (mentionné dans 57 offres, soit 40,1 % des offres) ;
- le budget et les finances (mentionné dans 43 offres, soit 30,3 % des offres) :
- l'audit (mentionné dans 21 offres, soit 14,8 % des offres) ;
- l'évaluation de politiques publiques (mentionné dans 13 offres, soit 9.2 % des offres) :

Il serait ainsi possible de distinguer différentes catégories de postes, plus ou moins centrées sur le contrôle de gestion entendu comme le pilotage de la performance :

- dans 13,4 % des cas, les missions sont strictement liées aux systèmes formels de contrôle de gestion tels que la réalisation de tableaux de bord et d'indicateurs, la comptabilité et l'analyse des coûts, le reporting, les outils de pilotage, le conseil auprès de la direction générale et des services, la diffusion d'une culture de gestion, l'élaboration de rapports d'activité des services, ou encore, l'analyse des activités;
- dans 6,3% des cas, il s'agit uniquement de fonctions apparentées (fonctions budgétaires et financières, qualité, évaluation de politiques publiques, audit, méthodes, procédures et organisation, contrôle des satellites, commande publique, ou encore, analyse juridique). Ceci, sans pour autant que les contrôleur de gestion exercent des missions strictement liées aux systèmes formels de contrôle de gestion (voir ci-dessus);
- dans 77,5 % des cas, les profils de poste intègrent à la fois des missions de contrôle de gestion et des fonctions apparentées mais néanmoins différentes;
- dans 2,8 % des cas les missions ne sont pas précisées.

Par ailleurs, lorsque le profil de contrôleurs de gestion intègre à la fois des missions de contrôle de gestion et d'autres missions (110 offres d'emploi), il est possible de distinguer différents cas de figure :

<sup>&</sup>lt;sup>22</sup> lorsque cela est précisé (soit 110 cas sur 142)



- un premier type de profils, le plus fréquent (50,9% des cas), où le contrôleur de gestion exerce plusieurs missions<sup>23</sup> en plus des missions « traditionnelles » de contrôle de gestion ;
- un second type de profils où le contrôleur de gestion serait principalement affecté à une mission précise en plus de ses missions traditionnelles comme le contrôle externe (19,1%), les méthodes, procédures, organisation et audits (17,3%), le budget et les finances (9,1%) et, de manière plus marginale, l'évaluation de politiques ou la démarche qualité.

Ainsi, dans la sphère publique, tout comme dans le secteur privé, le contrôleur de gestion apparaît de plus en plus un conseil du management au niveau des directions générales et des responsables de centres budgétaires ou de processus (Malo et Mathé, 1998). Dans cette perspective, le contrôleur de gestion serait l'homme qui informe, conseille, facilite la gestion et non pas seulement celui qui vérifie, inspecte et réprimande comme l'avaient déjà souligné Ardouin et Jordan (1978). Le contrôleur de gestion n'est plus simplement un fournisseur d'information mais l'animateur d'un processus auquel la participation des managers est essentielle (Godener et Fornerino, 2005).

Il convient, cependant, de souligner que la fonction contrôle de gestion ne peut être réduite sinon assimilée au rôle du contrôleur de gestion. Pour Giraud et al (2002), il est indispensable de ne pas faire la confusion entre démarche de contrôle et fonction du contrôleur de gestion : « C'est une démarche managériale assurée conjointement par les responsables opérationnels et les contrôleurs de gestion ». Le contrôleur de gestion jouerait alors plutôt un rôle de fonctionnel. Le contrôle de gestion dépasse ainsi largement le seul domaine de compétence du contrôleur de gestion et implique un engagement fort de la direction générale et une participation active des services (Burlaud et Simon, 1997).

#### Conclusion

La volonté affichée par les pouvoir publics de voir se développer le contrôle de gestion dans la sphère publique se traduit par la production d'un ensemble de normes incitant, de manière plus ou moins importante, les services de l'Etat à développer ces pratiques. Les raisons qui ont présidé à l'inscription à l'agenda et à la mise en œuvre de cette politique de développement du contrôle de gestion dans le secteur public seraient multiples (évolution des attentes de la population, émergence d'un besoin de clarification des compétences de chaque niveau, introduction des pratiques « managériales » au sein de ces organisations).

Une analyse « macro » du développement du contrôle de gestion au sein des collectivités territoriales permet d'approcher les contours du développement du contrôle de gestion au sein de ces organisations. Ainsi, force est de constater que le contrôle de gestion occupe une place grandissante : les collectivités territoriales recrutent et forment des contrôleurs de gestion, des réseaux de contrôleurs de gestion, d'évaluateurs et de financiers s'organisent, les expériences se multiplient, au point même que les Chambres régionales des comptes, lors de leurs contrôles, s'intéressent au sujet -ou à son absence-, les professionnels produisent des ouvrages, fiches, articles sur leurs expériences, etc.

Ainsi, le constat opéré par Auby (1996) selon lequel « la fonction de contrôle de gestion n'est pas encore statutairement reconnue dans les organisations publiques au même titre qu'elle l'est dans les grandes organisations privées » semble de moins en moins fondé. Le contrôle de gestion apparaît ainsi comme une fonction en « devenir », en phase de « croissance » et non un simple effet de mode, éphémère, localisé sur seulement quelques structures dont la mise en place ne constituerait qu'un cas particulier et anecdotique.

<sup>&</sup>lt;sup>23</sup>Fonctions budgétaires et financières, qualité, évaluation de politiques publiques, audit, méthodes, procédures et organisation, contrôle des satellites, commande publique, ou encore, analyse juridique

# finances publiques



### **DOCUMENT nº 3**

#### Pierre LUBEK

Inspecteur général des finances

Ancien vice-président du Comité des inspecteurs généraux des finances
Depuis 2006, président du Comité interministériel
d'audit des programmes (CIAP) institué dans le cadre de la réforme budgétaire de l'Etat
HEC (64), IEP (66) ENA (70)
Inspecteur général des finances au service de l'IGF depuis 1997
Précédemment en fonction à la SNCF, comme directeur géstion-finances (1995-1997),
directeur dipoint du Budget (1983-1985),
directeur de région (1981-1983)
Chargé de mission au Commissariat du plan (1974-1977)
Inspecteur des finances (1970-1974)

## Concepts et définitions : contrôle interne, contrôle de gestion, audit interne (1)

La Lettre de l'Expansion du 15 novembre 2004 publicit un article intitulé « La trésoreile reste peu auditée », dans lequel on pouvait îre ; « Les entreprises françaises auraient-elles du mai à flier les leçons des grandes faillites comme celles de Pormaiat ? S. globalement, elles ont bel et blen mis en place des procédures pour améliorer leur contrôle interne, les sociétés hexagonales ne semblent toutefois pas être encare allées au bout de leur ratsonnement en matière de gestion de leur tréscrerle : cette activité demeure, en affet, toujours peu auctiée. (...) La gestion des activités de trésorene dans les groupes répond blen à un certain nombre de principes et de règles contribuant à l'exercice d'un bon contrôle. Mois, et ce bémoi est d'importance, le disposifii de contrôle interné reste, lui, perfectible. Ainsi, deux entreprises seulement sur trois déclarent disposer d'un comité d'audit (...) » (2).

Ce petit condensé dénote soit une confusion dans les concepts, soit, à l'Inverse, leur maniement expert. En effet, si l'on comprend disément que le contrôle înterne doit poursuivre et se compléter par l'audit, de sorte qu'un faible niveau d'audit montre en effet que l'on n'est pas « allé au bout du rationnement » en matière de gestion, il paraît confus de déduire d'une faiblesse des comités d'audits que « le dispositif de contrôle interne reste, lui, perfectible ». A moins que... (mois j'y reviendral sous peu).

Cet exemple pourcit naturellement être multiplié, et plus encore dans le monde de la gestion publique que dans celui de la gestion d'entreprise. Dans l'univers administratif, où ces termes ne font pas l'objet de définitions qui s'imposent à tous, nui ne peut être certain, en prononçant ces mots « contrôle interne », « audit interne », « contrôle de gestion », que son interlocuteur leur donne le même sens que jui (3),

Les moltés de confusion tiennent, grosso modo, à trois causes : l'approximatten du langage, la confusion entre les responsabilités et les métiers et, plus subtil, la relativité des concepts.

 L'approximation du langage se retrouve et sans doute prend sa source dans le caractère indifférencié des appellations des services, ilé en grande portie à l'histoire administrative. Tel va être nommé « inspection » (des Finances, par exemple); tel autre « contrôle » (d'Etat ou financier, par exemple); tel autre, enfin, « audit » (telle la mission d'audit, d'évaluation et de contrôle (MAEC) de la Direction de la Comptabilité publique). En réalité, l'inspection fera aussi bien des contrôles que des audits, le corps de contrôle ne contrôlera plus grand chose mais qu'importe, etc. Le nom de chacun est son Identité, sa signature, Il ne désigne pas sa fonction.

La confusion entre responsabilités et métiers vient de ce que les trois équations sulvantes sont inégalement vrales (ou fausses) ;

contrôle interne = contrôleur interne;

~ contrôle de gestion = contrôleur de gestion ;

- audit interne = auditeur interne.

Soutions d'emiblée à la troislême, car cette-là seule est vroie : il n'est pas d'audit interne sans auditeurs. Par contre, la deuxième n'est qu'à moltié vrale : on peut parfaitement mettre en place et faire vivre un dispositif de contrôle de gestion sans contrôleur de gestion (du mains dans une entité de talle limitée). Quant à la première, elle est franchement fausse : si l'on pense réaliser un contrôle interne en postant, quelque part, un contrôleur interne, on est à peu près assuré d'avoir pris le mauvais chemin.

La relativité des concepts doit être considérée au sens scientifique de la théorie de la relativité, rien de moins. Selon le Larousse, le principe de relativité dispose que « les grandeurs sont relatives au système par rapport auquel on les repère (et donc varient avec lui), mais pas les relations qu'elles entretiennent entre elles »,

Une unité, par exemple une trésoraria générale, forme un « système », et le réseau du Trésor géré par la Direction générale de la Comptabilité publique en constitue un autre, qui inclut le premier, Le contrôle interne au sein de chacun d'eux ne s'exerce pas à la même échale, ce qui les rend différents dans l'absolu. Ce qui est audit interne dans l'un (la trésorerie générale) peut se concevoir, pour l'autre, comme un élément de son contrôle interne. Ainst, « les grandeurs sont relatives au système ». Mats, pour chacun de ces référentiels, la relation entre « son » contrôle interne et « son » audit interne est la même (nous la définirons) (4).

L'article cité de La Lettre de l'Expansion peut donc bénéticler du doute du montement expert des concepts, le contrôle interne d'une entreprise considérée dans son ensemble pouvant être conçu comme l'ensemble des différents dispositifs de « contrôle » appliqués à chacune de ses unités constitutives et au tout, et inclure à ce titre l'audit interne exercé au nom de la direction générale (comme d'ailleurs le système de contrôle de gestion). Reconnaissons toutefois que cette acception large du contrôle interne est fatalement source de confusions, et je propose, dans le cadre d'une clarification des concepts, de la rejeter.

(2) C'est mai qui ai mix en gras certains mots.

(3) Comme le dit une formule (téministe) anglaise sur la difficutó de communita (dans le couple i) : « I know you believe you understand what you tritink i sad, i i am not sure you realise that what you heard is not what i meont »!

<sup>(1)</sup> Cette note est tirée d'un exposé que l'EACI m'o demondé de présenter, sur ce thème, à son célloque « Le contrôle et l'aucti (niemes ou service de la nouvelle gestion publique » des 24 et 25 novembre 2004. Il m'o semblé intéressont de pouvoir le affire re auc sette forme. à litre de motériau de réteadon. Elen entendu, cette note ne vier pas à traiter ou fond de chaptin de ces trois concepts, mais vont fout à clasifier les nichters et ce qui les différencie, avec l'ombitton de lever les ambiguités cu sons rés trois catalistique.

<sup>(4)</sup> En débordant sur un autre concept, qui est hois de l'objet de cette note, an terra sans doute mieux comprendre cette notion de «relativité » lorsque l'on passe d'un «système» à un autre, qui inclut le premier (d'une 1G à la DGCP, par exemple). l'oudit de la MAEC (4), qui est oudit externe pour le premier, devient audit interne.

Alnsi, dans cette note, le contrôle interne sera entendu « au sens strict », Imité au niveau des unités constitutives d'une entité globalisante.

Entrant dans le vif du sujet, le répondral successivement aux questions les plus simples et les plus brèves qui solent : quoi ? qui ? où? comment?

#### **BUOL?**

Précisaris d'emblée que le ne me réfère, à dessein, à aucune définition plus ou moins experte, pour préciser la nature et l'objet du contrôle interne, du contrôle de gestion et de l'audit interne, dans l'environnement de l'administration publique. Je me propose simplement de faire comprendre « ce que c'est ».

#### Le contrôle interne

Le contrôle interne est un dispositif de management par lequel un service organise ses propres fravaux, de manière à :

- obtenir l'assurance du respect par ses soins des règles de procédures qu'il a fixées ou qu'il ful incombe de respecter;
- supprimer les risques d'erreur ou de manipulation sur des données ou des résultats;
- et plus généralement assurer en permanence le niveau qualitatif visé de sa production.

Il me paraît fondamentai, s'agissant de la nature du contrôle interne, de poser avec force qu'il n'est pas un dispositif de « contrôle » (au sens où une personne est chargée de contrôler si d'autres ont bien travaillé), mais un dispositif de management. L'Implication de ce point sera précisée en réponse aux autres questions. C'est de plus un dispositif mis en place par « un service », et pas seutement par le « responsable du service », même si celui-ci a, bien entendu, une fonction essentielle d'animation, et une responsabilité première à cet égard.

Son champ couvre l'ensemble des procédures (pas seulement financières), et l'ensemble des processus mis en ceuvre dans le service, quel que soit leur objet. Il s'agit, de manière générale, de garantir de flabilité et de qualité des travaux du service considéré, indépendamment de leur nature.

#### Le contrôle de gestion

Da la même manière, nature et objet du contrôle de gestion peuvent se résumer comme suit :

Le contrôle de gestion est un processus de plictage par lequel le responsable d'un service gestionnaire se met à même d'atteindre ses objectifs, en préparant, puis en sulvant et en analysant, à la fois en temps réel et ex post, les réalisations de son service et de ceux qui lui sont rattachés, pour anticiper, expliquer, et réduire les écaris entre ses performances réelles et ses prévisions.

#### Quelques commentaires me paraissent nécessaires :

Processus de pilotage, le contrôle de gestion pase en acteur central le responsable de l'unité concernée. Néanmoins, si l'unité est intégrée dans un ensemble plus large (par l'amont au par l'aval d'une chaîne de responsabilités), le contrôle de gestion déborde l'unité, car le pilotage de chaque composante n'est pas un processus autonome. Ce dispositif répond donc à deux fonctions de pilotage, qui doivant être cohérentes et articulées entre elles : celle de l'unité considérée, et celle de l'ensemble Intégré, Nous verrons plus loin par quel outil s'opère la cohérence.

Contrairement au contrôle interne, qui vise à assurer la conformité des productions à des standards (en principe stables) de qualité (5), le contrôle de gestion se réfère à la réalisation des prévisions à court terme, répondant à des objectifs. Il ne s'agit plus de s'assurer que l'unité fonctionne correctement (ce à qual vise le contrôle interne), mais à anticiper les éventuels facteurs de dérive dans ses performances attendues (facteurs qui peuvent être llés à son environnement), et à en réduire l'impact, puis à tirer ex post les lecors des écarts réellement constatés.

Bien entendu, la raison paur laquelle les performances ne sont pas au rendez-vous peut être, entre autres, une insuffisante aqueur dans la conduite des travaux, liée à une lacune du contrôle Interne, La Intse en évidence de ce facteur peut, naturellement, résulter d'un audit déclenché suite aux mauvais résultats mis en évidence par le contrôle de gestion. On voit ainsi que les trois concepts rétroagissent l'un sur l'autre (et on le verra plus encore ci-après),

#### L'audit interne

M'écartant à dessein de la définition de l'IFACI (6) (non qu'elle soit en rien contestable, mais parce qu'elle n'est pas la plus parlante dans le cadre de l'administration publique d'aujourd'hui), je décriral l'audit interne comme suit :

L'audit Interne est une revue intermittente des divers stades d'élaboration, de mise en œuvre, et de reporting des travaux et des résultats incombant aux services d'une organisation, dans la perspective de :

- déceler leurs dysfonctionnements générant des risques;
- apprécier la manière dont la prennent en compte et gérent les risques qui leurs sont externes;
- parter un jugement sur l'effectivité et l'efficacité de leur contrôle interne et de leur contrôle de gestion, pour contribuer à leur amélioration:
- volider leurs résultais;
- apprécier les marges de manaeuvre de l'entité en termes de performances:
- Impact de ses productions.
- qualité des services rendus,
- etticience de la gestion;
- expliciter les conditions et étapes de mise en ceuvre de ces améliorations.

L'audit interne est ainsi positionné « au-dessus » du dispositif de contrôle interne et du processus de contrôle de gestion, dont il apprécie, pour chacun d'eux, le caractère effectif et perfinent.

Mais son objet est plus large : Il a une fonction générale de validation des résultats (entrant dans le champ de l'audit), et d'appréciation du repérage et de la gestion des risques par les services, faint les risques internes (tiés à leurs propres dysfonctionnements) que les fisques « importés » (qu'ils noissent hors de l'organisation ou, en son sain, hors du service audié).

#### QUI?

Il s'agit ici de savoir qui est en charge du contrôle interne, du contrôle de gestion, et de l'audit interne.

#### Le contrôle interne

Le contrôle interne est intégré aux travaux de chacun, pour ce qui le concerne.

<sup>(3)</sup> Par exemple, respect d'une réglementation ou de délais, qualité d'un processus géré (par exemple le recrutement), etc.

Gere par exemple le recurrement, etc.

(d) « L'autili interne est une activité indépendante et objective qui donne à une
argarisation une disturance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte
est conneils pour les améliores, et contribue à créer de la voleur ajourée.

Il adde cette arganisation à affaincire ses objectits en évaluant, par une approche
establique et métinatique, ses processus de management des risques, de
contrôle et de gouvernement d'entreprise, et en fatsant des propositions pour renforcer jeur efficiacité, »



Si l'initiative, l'animation et la validation du dispositif relèvent du responsable de l'unité, qui peut être assisté à cette fin par un collaborateur chargé ensuite d'une fonction de velle, l'appropriation du contrôle interne dans la conduite des travaux de chacun reste l'élément fondamental du contrôle interne.

#### Le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion, processus de pilotage, relève, au niveau d'un service, du responsable du service considéré, qui peut être assisté en pratique d'un professionnel (le « contrôleur de gestion ») placé auprès de lui.

S'Il a en général aussi une dimension « externe » (point que l'on verra plus loin), le contrôle de gestion est une nécessité pour tout responsable qui, à défaut, est réduit à piloter son service en aveugle. Il répond donc en premier lleu à ses propres besoins. A ce titre, il peut être développé de manière plus large au sein de l'entité que les besoins de pilotage « externe » ne le nécessitent.

#### L'audit Interne

L'audit interne est un travail de professionnets raffachés au plus haut niveau de l'entité considérée, indépendants des services, et appliquant, dans le cadre d'une déantologie définie, des méthodes propres à garantir leur objectivité.

Naturellement, les auditeur internes rapportent directement au responsable de l'entité. C'est à lui de décider de la diffusion à donner à jeurs travaux.

#### OÙ?

#### Le contrôle interne

Le contrôle interne doit être introduit au sein de chaque poste de travail, sous la supervision d'ensemble du responsable de l'unité.

Il s'agit d'abord que chacun sache très exactement ce qu'il a à faire, pourquoi il a à le faire, et comment il a à le faire, Ensuite qu'il puisse vérifier, par des moyens adaptés à la comptexité de la tâche (7), qu'il l'exécute comme prévu. Il ne s'agit évidemment pas de restaurer un taylorisme, inhibiteur d'initiatives. Mais les marges acceptées d'initiatives individuelles doivent être précisées.

#### Le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion dématre dès le niveau opérationnel le plus fin où sont fixés des objectifs de résultats, même simplistes (gestion de production quantitative, de budget, etc.).

il s'intègre verticalement aux différents niveaux d'une chaîne de responsabilités en situation de dialogue de gestion, par exemple :

- unité opérationnelle > responsable de BOP > responsable de programme;
- service déconcentré > direction centrale de ministère > secrétatlat général de ministère,

L'articulation du dispositif en un tout cohérent aux différents niveaux de responsabilité est naturellement fondamentale. Le contrôle de gestion doit donc être pensé globalement avant d'être implanté par parties.

#### L'audit Interne

L'audit interne peut être établi au sein d'une entité dès lors qu'elle comporte le pliotage de plusieurs responsables d'unités opérationnelles (ex. : trésorerie générale, DSF....).

Il se développe en intégrant les différents niveaux de responsabilité, jusqu'au plus haut niveau de l'organisation.

#### Exemple:

- inspection de TG (rattachée au TPG, auditant les trésorerles ou services de la TG);
- MAEC (raftachée au DGCP, auditant le fonctionnement du réseau comptable);
- IGF (rattachée au ministre, auditant l'ensemble du ministère).

Il faut noturellement ou moins deux entités pilotées (généralement beaucoup plus) pour justifier d'implanter un service d'audit interne. Introduit au sein d'une unité isolée, l'audit interne ne serait jamais qu'une modatité partielle d'exercice du contrôle interne.

#### COMMENT?

Contrôle interne, contrôle de gestion et audit interne différent donc par l'objet, les acteurs, les niveaux d'implantation. Mais ils différent aussi, naturellement, par la méthode.

#### . Le contrôle interne

Le contrôle interne consiste à définit, puis documenter, et suivre, un modus operandi, à partir de :

- l'anaiyse des caractéristiques des inputs utilisés et des outputs produits par l'unité au bénéfice de ses « cilents » externes ou internes;
- l'analyse des processus mis en aeuvre;
- la définition d'un référential de production, précisant les exigences à respecter tont en situation normale qu'en situation dégradée (délais ou autres);
- la description des tâches, procédures, et responsabilités (en situation normale et dégradée) ;
- la définition des points de contrôle et des modatiés du « contrôle qualité » final avant délivrance des productions hors de l'unité.

Ainsi décrite, la démarche de contrôle interne est très proche d'une démarche classique « qualité », et elle vise en réalité à la même chose. La différence est que les référentiels restent internes et n'ont pas être validés par un organisme certifié (type AFAQ). La démarche est de ce fait moins lourde, et elle peut également être moins formalisée (mais elle doit naturellement être documentée avec précision).

Il me paraît utile d'insister sur la double analyse à conduire, selon que la situation est normale au dégradée. Blen entendu, il ne s'agit pas de dégradation volontaire ou autodéclarée. Il y a dégradation si les inputs ne parviennent plus comme prévu, par exemple suite à des grèves en amont ou à des difficultés informatiques dans des systèmes d'alimentation de données; ou encare si l'unité elle-même perd l'usage d'une partie de ses moyens, humains au de traitement d'informations. Le prévoir est nécessaire pour ne pas devoir improviser, et assurer, maigré la situation, un compromis acceptable entre la qualité et la quantité de production.

Soulignors enfin que, sur les divers points cités, seul le d'emier relève du sens usuei du vocable « contrôle » (8).

<sup>(7)</sup> Ces moyers peuverd être informatisés, mois ce n'est ni une nécessité, ni une règle générole.

<sup>(8)</sup> Du « kontrol », comme l'a dénommé Alain-Gérard Cohen dans sa présentation au colloque IFAC).

## finances publiques

#### Le contrôle de gestion

Le contrôle de gestion fonctionne selon un tripityque basé sur :

- la tenue et l'accès à des « tableaux de bord » Intégrables aux différents niveaux de l'organisation, alimentés par un ou des système(s) d'information conectement documenté(s), assurant la traçabilité de l'information produite, mettant en évidence des écorts entre réalisations et objectifs, et accessibles au différents niveaux hiérarchiques en fonction de leur responsabilité de gestion;
- l'analyse, par les gestionnaires, des causes des écarts de performance et des mesures carrectrices prises;
- le « dialogue de gestion » entre les niveaux de responsabilité sur ces résultats et l'efficacité du pilotage de la performance (réaction aux écarts, notamment).

Tout cela paraît naturellement très band. Mas qui dit aujourd'hui « tableaux de bord » ne dit pas nécessairement (et même rarement) « dialogue de gestion ». Or, il faut bien les deux, et de plus une rubrique d'analyse des causes des écarts, pour constituer un dispositif de contrôle de gestion.

#### L'audit Interne

L'audit interne consiste à effectuer des missions temporaires et ponctuelles, à la demande du responsable de l'entité au en son nom, portant sur « l'assurance » ou « l'assistance » (9), à partit d'analyses factuelles objectives opérées sur des échantillonnages adaptés.

Il met en œuvre une procédure contradictoire avec le service audité, et se conclut par un rapport écrit.

Il peut prendre appul sur les niveaux inférieurs d'audit (10), dès lors que leurs modes opératioires sont agréés.

Dans le secteur privé, selon les « normes professionnelles » de l'IFACI, les deux missions doivent être clairement distinguées, et conduites l'une et l'autre sans ambiguité sur leur vraie nature. Dans l'univers administratif, la distinction est moins marquée, et la pratique est courante d'audits ayani un volet « assurance » et un autre « d'assistance ». Ce qui les distingue est en définitive aux extrêmes au processus d'audit : l'origine de la demande d'une part, les destinataires du rapport de l'autre.

L'agrément des méthodes entre niveaux différents d'audit est un facteur de progrès fondamental. Il évite aux niveaux plus généraux d'audit de « doublonner » ce qui a déjà été réalisé, et leur permet de s'appuyer sur les constats des audits effectués.

#### QUAND?

#### Le contrôle interne

La réponse au « quand » découle naturellement des précisions qui ont déjà été apportées.

Le contrôle interne s'exerce en permanence et en temps réel, por intécration au déroulement normal des travaux.

Pour schématiser, il n'y a pas, dans le séquencement des travaux, deux phases successives marquées, la première aù « l'on fait », la seconde où « l'on contrôle », Le contrôle est incorporé à la manière de faire. Il est bien entendu souvent automatisé, et peut supposer une simple validation. Il en va ainsi, par exemple, des saistes assistées.

#### Le contrôle de gestion

Il faut naturellement distinguer le tempo du « contrôleur de gestion », qui est un travail d'analyse et d'interprétation à temps pletn (du moins dans une unité d'une certaine consistance), du tempo du responsable de l'entité.

Pour le responsable de l'entité, le contrôle de gestion est une revue pértodique, fonction :

- des nyîtrmes de production de données falsant l'objet du reporting (en général mensuel, triinestitel, annuel);
- du calendrier de « dialogue de gestlon » (amont et aval) : en général un temps foit annuel, ponctué dans l'intervalle de points d'étape sous forme de résultats ponctuels ou partiels.

#### L'audit interne

La fonction d'audit est une fonction à temps plein pour les auditeurs, mais leurs interventions dans une entité donnée sont de périodicité talbie (en général supérieure à un an).

L'audit travaille seton une programmation établie, mais doit oussi pouvoir intervenir occasionnellement et en urgence, à la demande.

Une quaîté de l'audit est naturellement sa disponibilité. Mais, ne pouvant être en attente l'arme au pied, elle doit programmer ses travaux, et le taite avec assez de rigueur pour avoir couvert, sur un cycle de temps limité, l'ensemble des principales zones à risques de l'organisation.

#### **EN CONCLUSION**

J'esquisseral une réponse aux deux questions : d'où partons-nous, et où allons-nous?

#### D'où partons-nous?

Blen entendu, on ne peut que confoaturer : Il est cloir que tous les services n'en sont pas au même point.

Globatement, le contrôle Interne, lorsqu'il existe, repose sur malentendu, voire sur un paradoxe. Le malentendu, déjà noté, est la désignation de « contrôleurs internes », chargés de la fonction. Le paradoxe est que le contrôle « Interne » le plus élaboré, celui qui porte sur les processus de production de la dépense publique par les ordonnateurs, est exercé par « l'extérieur » : par le contrôleur financter et le comptable public.

Le contrôle de gestion est généralement insuffisant, encore trop limité au contrôle budgétaire (surveillance de la consommation des aréalis), ou à des indicateurs de production (activité des services).

Enfin, les crudits internes existent, mais sont surtout axés sur la régularité (plus que la flabilité), et sur la gestion quantitative des services, plus que sur leur performance.

#### Où allons-nous?

La démarche de contrôle Interne reste encore à approprier, par une démarche participative au niveau de chaque service, et pour chaque processus auquel il participe. A partir de son positionnement, d'une réflexion sur l'utilité de ses productions et la forme qu'elles doivent prendre,

<sup>(9)</sup> L'assurance consiste à fournir au responsable de l'organisation une évaluation indépendante sur la marche de ses services; l'assistance consiste à répondre à une demande d'un service pour lui donner consoit dans la résolution d'une question au l'indice à s'amélorer.

<sup>(10)</sup> Raccourd de longage qui n'est évidemment en rien péjaratif, mais qui vise les audits de champ plus partiel ou plan fonctionnel ou géographique, champ inclus dans ceiul de l'audit plus général.



Il dolt définir les modailtés de maîtrise contrôlée de la quaîlté de son travail.

Une première évolution est prometteuse, concernant le point cité du contrôle financier et comptable : la suppression du visa préalable dans la plupart des cas, et l'évolution vers le contrôle hiérarchisé et surtout partenarial avec les ordonnateurs.

Le dispositif de contrôle de gestion reste souvent à construire. Il doit être adapté aux responsabilités et aux enjeux de chaque niveau opérationnel : il doit porter sur les vrois leviers de la gestion, ceux sur lesquels le responsable peut réellement agir. Dans le domaine nouveau qu'est la LOLF, le dispositif doit assurer la cohérence, en mattère d'objectifs et d'indicateurs, entre leur expression retenue dans les projets de performance des programmes ministériels (qui n'a de sens qu'au niveau de synthèse des plus hauts responsables), et leur déclinaison concrète dans les services, avec le soud de restier, à chaque niveau, pleinement significatif, et contributif au résultat d'ensemble.

Enfin, les pratiques de l'audit interne doivent s'arienter advantage vers la gestion des risques, l'effectivité et l'efficacité du contrôle interne et du contrôle de gestion, et la validation des informations produites en matière de performance, qu'il s'aaisse des résultats ou de leur interprétation.

#### Deux facteurs de progrès

Heureusement, la nature (gestionnaire) étant blen tatte, contrôle interne, contrôle de gestion et audit interne se confortent mutuellement, ils tendent à former un ensemble cohérent au service de la qualité de gestion et de la performance. Le progrès de l'un appelle et favorise celui de l'autre.

Cela est évident pour l'audit interne, dont la fonction même est de contribuer à juger, et donc à améliorer tant le contrôle interne que le contrôle de gestion.

Mais, en retour, en s'étendant et se perfectionnant, contrôle interne et contrôle de gestion ouvrent des champs nouveaux, une matière nouvelle, à l'audit interne, lui permettant de se déployer dans ce qui était il y a peu des terra incognita de l'audit administratif.

Second facteur, la LOLF. Elle devrait être le levier pulsant qui manquait. Elle nécessite, par son assise sur la performance, la mise en place de dispositifs de contrôle de gestion. Ceux-ci doivent être flables, donc audités. Mois surtout, la performance suppose l'amélioration de l'action administrative, qui passe par la responsabilisation des gestionnaires, et son covaliate indispensable, une démarche généralisée de contrôle interne.

# Extraits du rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques (2006)

#### ♠ ... La problémafique du redressement

La question de la stratégie du recours à l'endettement

Au-delà de l'attention qu'il est souhaitable de porter au poids de la dette dans l'économie et dans les charges des administrations publiques. Il importe de se préoccuper plus fondamentalement de l'utilisation qui est faite des resources procurées par voie d'endettement. En effet, celui-ci n'est pas en soi contestable, s'il permet de financer des investissements directement ou indirectement productifs de richesses (comme la réalisation d'infrastructures ayant une rentabilité économique aufisiante) ou des investissements susceptibles de relever le niveau de croissance potentielle de l'économie (formation, éducation, recherche, par exemple). Il en va autrement s'il conduit à couvrir des dépenses de fonctionnement ou de transferts, voire la charge de la dette elle-même.

Or notre pays se caractérise par une situation dans laquelle la dette a le plus souvent eu comme contrepartie – à l'exception, pour l'essentiel, de celle contractée par les administrations publiques locales – des dépenses de fonctionnement et de transferts. Cela est vrai en particulier en matière de dépenses sociales, à hauteur de plus de 10 MdsE par an, spécificité que l'on ne retrouve dans aucun autre pays européen....

#### ... L'approche par le point mort

En analyse financière, le point moit est généralement défini comme le niveau d'activité, mesuré par le chiffre d'affaires, pour lequell'ensemble des produits couvre l'ensemble des charges. Le point moit financier est le niveau d'activité qui permet de couvrit les coûts fixes et le coût du capital engagé. Appliquée aux administrations publiques, cette approche implique de rechercher, à faux de croissance et à taux d'intérêt donnés, le niveau de prélèvements obligatoires qui permet d'équilibrer l'ensemble des dépenses publiques y compits les charges d'intérêt. Ainsi, le taux des prélèvements obligatoires, qui a atteint 44, 1 % du PIB en 2005, devrait être parté à 47, 1 % pour équilibrer le total des dépenses publiques, soit trois points de PIB (50 Mdsc). La France a un point mort trop élevé dans les conditions actuelles de son environnement économique et financier. La répartition de la dépense publique par grand poste fait ressortir la faible part consacrée à l'investissement (6,3 % du total en 2005) et l'effet d'aubaine qu'a représenté la baisse des taux, qui a permis de remener la part des charges d'intérêt de 6,6 à 5 % du total. Elle révèle aussi la faible baisse en part des dépenses de fonctionnement (35,2 % des dépenses publiques en 2005 contre 36,7 % en 1997), et le pokis croissont des prestations et autres transferts (53,4 % en 2005 contre 51,4 % en 1997), La France doit abaisser son point mort en maîtrisant la dynamique de la dépense publique. Elle y est d'autant plus contrainte que les taux ont amorcé une remontée de près de 1 % depuis septembre 2005, que la baisse de la population en âge de travailler pèsera sur la croissance potentielle et que le vieilissement de la population va aucroître la pression à la hausse des dépenses sociales...

#### ... Des modalités de pilotage à renouveler

La question de la bonne gouvernance des finances publiques est rendue particulièrement complexe par le fait même qu'elle implique à la fols l'Etat, les collectivités territoriales et les administrations de Sécurité sociale. De fait, si les engagements européens de la France sont pris par l'État, alors que celui-ci pèse pour moins de 40 % dans la dépense publique (37 % en 2005, y inclus les ODAC), ils concernent aussi le secteur social et les administrations publiques locales, qui représentant respectivement 43 et 20 % environ de cet agrégat...

... Ele considère, en revanche, que la maîtrise des déficits et une juste appréciation de la réalité des moyens engagés par l'Etat en faveur des politiques publiques ne peuvent se limiter à la seule constatation du montant des dépenses effectuées sur crédits budgétaires mais doivent aussi prendre en compte, en particulier, les financements engagés sous la forme de dépenses fiscales, dont l'Importance est déterminante dans certains secteurs. Par exemple, s'agissant de l'effort financier de l'Etat en matière de logement social, les dépenses fiscales (8 073 ME en 2006) atteignent sept fois le montant des crédits budgétaires (1 210 ME). Globalement, elles ant représenté, en 2004, 1/5 environ du montant des ressources totales du budget général. La prise en compte des dépenses fiscales ayant une importance déterminante pour l'appréciation des conditions de formation du solde dès lors qu'elles ant pour effet de substituer à une charge budgétaire un financement à caractère fiscal, qui prend la forme d'une atténuation de recettes, la Cour recommande, à tout le moins, que le calcui de la norme de progression des dépenses de l'Etat intègre désornals un objectif prenant en compte le montant de celles des dépenses fiscales qui sont rattachables à une politique publique. Par aflieurs, il est indispensable d'améliore une évaluation systématique de leur efficacité, exigent que la création de toute nouvelle mesure fiscale dérogatoire soit désornais assortie d'une appréciation précise de ses incidences budgétaires et d'une phase d'expérimentation. Il est également nécessaire que soit conduit, comme la Cour a déjà eu l'occasion de le suggérer dans son rapport de nouvembre 2005 sur les personnes àgées dépendantes, un exercice d'évaluation de l'ensemble des dépenses fiscales existantes...

## OBJECTIFS DE LA FONCTION FINANCIÈRE EN COLLECTIVITÉ

Pendant de nombreuses années, la fonction financière ne s'est pas distinguée véritablement de la fonction budgétaire dont elle n'était qu'un simple appendice. Le contrôle a priori, la séparation de l'ordonnateur et du comptable, l'existence, aux premiers temps de la décentralisation, de circuits spécifiques de financement, la règle de dépôt des fonds au Trésor, etc., toutes ces contraintes pouvaient donner l'impression d'une fonction financière au rabais qui se serait limitée à une pure intendance budgétaire. Certaines de ces contraintes ont été progressivement levées, d'autres subsistent, mais n'empêchent plus aujourd'hui la fonction financière de prétendre à la mise en œuvre des objectifs fondamentaux qui peuvent être considérés comme les bases mêmes du métier. Ces objectifs fondamentaux sont au nombre de trois:

- appréhender les flux financiers résultant des décisions budgétaires et les ressources de financement qu'ils nécessitent;
- optimiser le résultat financier pour une politique budgétaire donnée ;
- instruire, en amont des décisions, les dossiers mettant en évidence les incidences financières des projets et leurs conséquences sur les relations avec les partenaires extérieurs.
- 1.1 Maîtriser les flux et les ressources (p. 28)
- 1.2 Optimiser le résultat financier (p. 29)
- 1.3 Instruire les dossiers en amont des décisions (p. 30)

 $(\cdots)$ 

#### Coût politique des autres ressources 1.2.2

La gestion financière ne se limite pas à l'arbitrage entre endettement et augmentation de la pression fiscale.

Toute décision permettant d'accroître les ressources de la collectivité, sans supporter le coût politique d'une élévation des taux d'imposition doit être regardée comme une optimisation du résultat financier. Il en est ainsi par exemple des actions suivantes :

- augmentation des bases d'imposition (résultant d'un contrôle des contribuables existants ou bien de l'arrivée de nouveaux contribuables);

- obtention de nouvelles dotations d'État (résultant par exemple d'une stratégie intercommunale), et ce, dans la mesure bien entendu où elles ne génèrent pas de nouvelles charges consolidées (c'est-à-dire au-delà de ce que les communes exposaient précédemment);

- ressources procurées par la gestion du patrimoine ;

- optimisation fiscale (par exemple récupération de TVA sur un montage de financement de

#### Instruire les dossiers en amont des décisions 1.3

À vrai dire, ce troisième objectif appartient davantage à la fonction de gestion qu'à la seule fonction financière. Il se comprend parfaitement bien si l'on considère que le directeur financier n'est pas seulement chargé de trouver des financements extérieurs pour financer, ce qui serait de la mauvaise

À l'inverse, une vision trop extensive de ce troisième objectif pourrait laisser supposer que la direction financière doit exercer une tutelle budgétaire sur les décisions politiques de l'assemblee. Ce n'est pas de cela qu'il s'agit : le financier doit éclairer les choix de politique publique, en amont de ceux-ci, en dégageant le bilan pluriannuel des opérations projetées (consequences à la fois sur l'investissement et sur le fonctionnement, aussi bien en dépenses qu'en recettes éventuelles) et en essayant d'en apprécier l'impact sur les relations avec les partenaires externes (services de l'État, banques, population, etc.).

À titre d'exemple, le gestionnaire sera ressortir le gain financier apporté par la durée du crédit fournisseur, lorsqu'il s'agit, toutes choses égales par ailleurs, de choisir entre une solution externe (marché à l'entreprise) et une solution interne (type régie) pour la réalisation d'une activité de la

Libre ensuite aux élus de faire leur choix, en tenant compte des paramètres financiers ainsi présentés par les gestionnaires et, bien entendu, de tous les autres critères, politiques ou autres.

Il ne faut toutefois pas perdre de vue qu'à l'échelle de l'ensemble du budget, les dépenses doivent être globalement proportionnées aux seules recettes définitives, sous peine de crise financière. La démission préalable de deux directeurs financiers successifs d'une ville, ayant par la suite évolué vers une grave situation d'insolvabilité, n'est que l'illustration de cet aspect de prise en compte des limites financières de la collectivité par ses gestionnaires. À l'horizon de prospectives établies pour les années 2010-2014, période qui sera marquée par la plus forte tension financière et institutionnelle que les collectivités aient connu depuis la loi de décentralisation de 1982, une telle préoccupation est majeure.

Ce troisième objectif, qui n'est présenté ici que sous l'angle strictement financier, trouve également sa traduction dans la mise en œuvre du contrôle de gestion lors de l'exécution du budget.

Une telle présentation doit bien faire ressortir la différence entre deux domaines d'action :

- le bas de bilan, aussi bien à l'actif qu'au passif, pour lequel la direction financière est maître
- la gestion des autres éléments du patrimoine, le choix des investissements, etc., domaines pour lesquels la direction financière ne joue qu'un rôle de simple conseiller dans le cadre de décisions stratégiques d'ensemble. La gestion financière, entendue au sens large (préparation et suivi du budget dans un cadre pluriannuel, gestion de dette et de trésorerie, analyses fiscales, exploitation du patrimoine, stratégie intercommunale, contrôle de gestion, suivi des satellites qui sont souvent des entités de droit privé, etc.), représente, de plus en plus, une source de compétitivité indispensable à la réalisation des équilibres, dans un contexte de renforcement des contraintes externes.

Bien souvent, les actions menées par les directions financières pèsent d'un poids très lourd dans la mesure où elles engagent des enjeux monétaires considérables, sans venir forcément perturber les choix de politique publique. Il en est ainsi de la gestion de la dette et de la trésorerie, de l'évaluation et de la négociation des délégations de service public, du contrôle des satellites, ainsi que de l'optimisation fiscale dans lesquelles de nombreuses collectivités ont pu se donner, grâce à l'action menée par leurs financiers territoriaux, d'appréciables ballons d'oxygène, pouvant se chiffrer à l'équivalent d'un gain de plusieurs points de pression fiscale.

Réciproquement, cette montée en puissance de la fonction financière s'accompagne de la naissance de nouveaux risques (solvabilité, tentations dangereuses de débudgétisation au travers des produits structurés (voir p. 456) ou bien des engagements hors-bilan (voir p. 379 et 496), intensification des remises en cause du cadre financier et institutionnel émanant de l'État...)

La prise en compte de tels enjeux impose trois exigences aux titulaires de la fonction financière :

- un professionnalisme accru;
- une forte déontologie dans la préparation des décisions ;
- une très grande force de conviction dans leurs relations avec leurs partenaires internes et externes.

# **DÉMARCHE LOLF** Les collectivités territoriales en avance

#### L'ESSENTIEL

#### La performance de la gestion publique

La lol organique relative aux lois de finances (Lolf) du 1º août 2001 ne se limite pas a une simple refonte du cadre budgétaire et comptable mais revisite l'ensemble des principes de management et d'organisation en mettant la « performance » au cœur

#### Un enjeu financier

En incitant les collectivites à mettre en place des démarches de type « Lolf », l'Etat en appelle à la mise en place rapide de mesures concourant à la réduction des

#### Retour d'expériences «

Seules les grandes collectivités prétendent à ce jour avoir initié une démarche de type «Lolf»: La «gestion orientée résultats» suppose d'abord d'investir dans les moyens en interne pour dégager, à terme, des marges de manœuvre financières pouvant être redeployées dans l'action publique.

UNE ANALYSE DE

Elodie Lestrat, mission « Modernisation » d'un conseil général et Intervenante à l'Inel

La notion de performance de la gestion publique n'est pas étrangère aux collectivités qui, pour certaines, reçoivent, avec un certain agacement, les propositions de l'Etat visant à étendre les démarches de type «Lolf» au niveau local. Certains élus se défendent même de ne pas avoir attendu la Lolf pour être performants, la «contre-performance» étant automatiquement sanctionnée par le suffrage des électeurs. Mais, dans le cas présent, ce serait confondre performance des actions publiques et performance de la gestion publique. Bien que liées, la Lolf s'intéresse avant tout à la performance de la gestion administrative.

#### I. Le contexte actuel

Les propositions des pères fondateurs de la Lolf, Alain Lambert et Didier Migaud, relayées par le rapport «Richard» en décembre 2006, n'avaient pas vocation à imposer une

Lolf au niveau local, l'Etat privilégiant pour les collectivités «une approche pragmatique sans vouloir légiférer en la matière».

En 2007, le président de la République est élu sur un programme visant à réduire le déficit public. L'Etat entend donc réduire la progression des fonds de concours aux collectivités locales. En 2008; les mesures réglementaires tombent: la loi de finances pour 2008 substitue au « contrat de solidarité et de croissance», lequel incorporait une indexation partielle sur l'évolution du PIB, un «contrat de stabilité» indexé sur la segile inflation. Or. en cette période de début de mandat, les élus sont peu enclins à limiter leurs actions de politique publique, notamment lorsque les nouveaux décideurs locaux doivent passer du statut de candidat qui échafaude de nouveaux projets à celui de gestionnaire en univers budgétaire contraint. Pour compenser cette perte



dé recette, le recours au levier fiscal est à l'évidence exclu, le contribuable ayant déjà été fortement sollicité ces dernières années: depuis 1995, hausse de la pression fiscale de 15% dans les communes et EPCI, de 35 % dans les dépar-

tements et de 50% dans les régions (tous ces chiffres s'entendant hors inflation) et les bases de la fiscalité directe ayant été fortement réduites par les décisions de l'Etat.

Quant à la réduction des investissements, elle reste limitée dans la mesure où le périmètre de l'action publique n'est pas restreint. L'enjeu porte donc sur la section de fonctionnement. Les relations financières entre l'Etat et les collectivités locales ont ainsi tendance à se crisper. Avec la Lolf, l'Etat propose aux

#### RÉFÉRENCES

■ Lelf. Lel organique n° 2001-692 du 1" août 2001 relative aux lois de finances.

■ Le projet de loi de finances pour 2008. ministère du Budget et des comptes publics, [http://www.performance-publique.gouv.fr].

#### DOCUMENTATION

■ «Les démarches de type Lolf», enquête des administrateurs de la promotion «Théodore Monod» de l'Inet, 2007.

The same of the sa

collectivités une «boîte à outils» qui doit leur permettre de mettre en place une gestion plus économe sur les trois pôles majeurs de la section de fonctionnement que sont les dépenses de personnel (chapitre 012), les achats et frais généraux (011) et, enfin, les transferts versés (65). A l'heure actuelle, il

in proportion in Missaill in paper, a say basilles pars on rain proportion (systematiques) phemport consciencies

n'est pas plus déraisonnable pour une collectivité de s'interroger sur la transposition d'une telle démarche «venue d'en

haut» que de se demander si les méthodes issues de la gestion privée, telles que le contrôle de gestion ou le «pilotage par les processus», sont appropriées à la gestion locale.

#### II. Le contenu de la Lolf

Les principes de la Lolf ne se limitent pas à une simple refonte du cadre budgétaire et comptable. Ils s'articulent en fonction des trois objectifs suivants: favoriser la lisibilité des politiques publiques; responsabiliser les gestionnaires de crédits et mettre en place des instruments de mesure afin d'être en capacité de rendre des comptes.

Favoriser la lisibilité des politiques publiques

 Une meilleure lisibilité de la dépense publique fondée sur une présentation du budget en missions/programmes/actions

En termes d'architecture budgétaire, la Lolf substitue à l'ordonnance de 1959, qui voulait que la budgétisation s'effectue par nature de dépenses sous forme de «chapitre», une présentation par politique publique: le budget de l'Etat est dorénavant structuré en missions/ programmes/actions, cherchant à identifier, au regard de chaque programme, l'intégralité des moyens mis en œuvre pour atteindre les objectifs de politique publique.

Les programmes sont regroupés au sein de «missions» qui relèvent d'une ou de plusieurs directions. En revanche, le programme compte à sa tête un seul représentant: le responsable de programme. Le débat d'orientation budgétaire doits'inspirer des préceptes de la budgétisation au premier euro que l'on appelait autrefois le BBZ (budget base zéro): le budget n'est plus construit en fonction des montants votés et des réalisations de l'année précédente.

#### Une vision consolidée et sincère des comptes

Sur le plan comptable, l'Etat dispose désormais de trois référentiels:

- une comptabilité budgétaire en encaissements-décaissements qui permet de s'assurer du respect de l'autorisation parlementaire;

- une comptabilité de droits constatés, qui introduit pour la première fois des concepts patrimoniaux dans le mode de raisonnement de l'Etat, en particulier au travers des principes de rattachement à l'exercice que les entreprises pratiquent depuis fort longtemps et les collectivités depuis plus de dix ans (instauration de la M14 en 1997);

- une comptabilité des coûts des actions et programmes qui vise à identifier les coûts complets par la mise en œuvre des principes classiques de toute comptabilité analytique (affectation, imputation).

En matière de contrôle externe, la Lolf prévoit, dans son article 56, que la comptabilité générale de l'Etat sera certifiée par la Cour des comptes dans le cadre de sa mission d'assistance au Parlement.

#### Responsabiliser les gestionnaires de crédits

La «mission» se trouve être l'unité de vote par le Parlement qui a la faculté de réallouer les crédits entre programmes à l'intérieur d'une même mission. La philosophie de cette refonte est celle d'une plus forte globalisation des crédits, permettant une meilleure identification des politiques publiques. Ainsi, le budget général de l'Etat comprend 132 missions contre quelque 800 chapitres budgétaires antérieurement

Une telle pratique frouve sa pleine mesure s'il est possible, d'une part, d'identifier un responsable pour chacun des «programmes» (subdivision d'une mission), les crédits alloués à chacun d'entre eux étant «fongibles» dans la mesure où le gestionnaire dispose de la capacité à redéployer le budget de chacune des actions à l'intérieur d'un même programme.

D'autre part, une démarche Lolf doit impliquer les élus et « notamment bien éclairer les commissions sur leurs secteurs budgétaires»: le renforcement du rôle de l'élu passe par la mise en place de commissions en charge d'un ou de plusieurs programmes et en capacité de fixer, au départ, les objectifs

pluriannuels, le budget et les moyens alloués, pour ensuite pouvoir en mesurer l'efficience et les impacts.

#### Mettre en place des instruments de mesure

#### Associer à chaque programme un PAP et un RAP

Les programmes retracent donc les moyens affectés à une politique. A chaque programme sont associés un plan pluriannuel de performance (PAP) et un rapport annuel de performance (RAP). Le PAP et le RAP constituent des annexes aux «bleus» et aux «rouges bud-



gétaires» (projet de loi de finances et lois de finances initiale et rectificative de l'Etat). Le projet annuel de performances regroupe la pré-

sentation du programme et de ses actions, la présentation des objectifs et des indicateurs de résultats, la justification au premier euro des crédits demandés, une présentation des principaux opérateurs et de leurs emplois et la présentation des coûts associés. Le rapport annuel de performances présente les mêmes thématiques, mais sous l'angle des crédits consommés et une présentation des coûts complets.

#### · Lier les services avec des contrats d'objectifs

La Lolf tend à substituer au traditionnel concept de contrôle de légalité, la mise en place dans les différents services de l'Etat de « contrats d'objectifs ». A chaque niveau hiérarchique, un système de contractualisation interne fixe des objectifs et les indicateurs de suivi correspondants.

#### III. La transposition de la Lolf dans les collectivités

#### Les collectivités ont une longueur d'avance

#### • En matière financière

En ce qui concerne la présentation du budget, les collectivités ont une longueur d'avance: certes, le vocabulaire diffère, mais cette segmentation stratégique MPA existe bel et bien. On trouvera, par exemple, les « grands défis » des départements comme autant de missions: « favoriser les déplacements » se décline > (programme) auquel se rattache «favoriser l'accès aux transports en commun» (action). En revanche, les documents budgétaires qui, pour l'instant, restent structurés selon les nomenclatures budgétaires (M52 pour les départements, M14 pour les communes et M71 rénovée pour les régions) doivent être



accompagnés par une présentation MPA, les montants de crédits inscrits au niveau du programme résultant pour partie de la somme des crédits nécessaires à Ja réalisation de chaque action et

pour partie de la répartition de la somme de crédits que la collectivité souhaite consacrer à sa mission de rattachement.

En ce qui concerne la gestion comptable, le principe « lolfien » d'une image sincère et fidèle de la situation financière et patrimoniale de l'Etat correspond à des pratiques éprouvées de longue date dans les entreprises, au travers de la mission des commissaires aux comptes. S'agissant des collectivités locales, on peut raisonnablement affirmer qu'elles ont, dans ce domaine, une longueur d'avance sur l'Etat, puisqu'elles connaissent, depuis la réforme comptable de la loi du 22 juin 1994, la nécessité de prouver la sincérité du compte administratif.

Cependant, des progrès restent à faire sur la qualité des comptes, mais les démarches lancées de concert avec la nouvelle Direction générale des finances publiques (résultant de la fusion au niveau de l'Etat des services comptables avec les services fiscaux) devraient rapidement porter leurs fruits: la qualité comptable devient une préoccupation partagée comptable/ordonnateur.

#### • En matlère d'organisation et de système d'Information

La démarche Lolf suppose de remodeler l'organigramme des services en fonction de ses programmes. Les directions générales adjointes doivent se muer en autant de « responsables de mission ». Des « responsables de programme » sont nommés au sein des actuels directeurs qui ont sous leur responsabilité des directions concourant à la réalisation des différentes actions. Chaque action se définit par un ensemble d'objectifs, un planning et des moyens alloués (effectifs et crédits).

La démarche Lolf suppose ensuite de remodeler l'organisation de ses commissions d'élus en fonction de ses missions et programmes, chaque commission pouvant, par exemple, correspondre à une mission et un rapporteur devant l'assemblée à un programme. Ainsi, le responsable de programme travaille « en binôme » avec l'élu, dont le rôle est renforcé. En matière de systèmes d'information, les collectivités se dotent de systèmes informatiques de plus en plus intégrés visant à automatiser au maximum-les tâches et permettre un retraitement fiabilisé des données pour que les décisions s'apptient sur des bilans chiffrés et fiables.

#### • En matière de management

Les formations à la «gestion par objectifs» se multiplient. De nouveaux profils, issus pour une honne part du secteur privé, sont recrutés. Des démarches « participatives » associant les services à la définition de leurs objectifs pluriannuels et à leur suivi, à échéance régulière dans l'année, sont officiellement lancées. Le «mode projet» devient la référence. Des services « contrôle de gestion » ou « pilotage » sont créés, dont le rôle consiste à mettre en place une comptabilité analytique et à élaborer des tableaux de bord collectifs.

#### Principales difficultés rencontrées

La Lolf offre un cadre propice à la modernisation de la gestion publique pour les grandes collectivités, mais la route vers la «gestion orientée résultats » est semée d'embûches, les difficultés étant notamment liées à la réglementation et à l'organisation actuelles.

#### • Le cadre réglementaire

La présentation du budget en MPA vient s'ajouter aux nomenclatures budgétaires existantes (M14, M52 et M71) qui imposent une séparation, propre au secteur local, du fonctionnement et de l'investissement.

Dans ce cadre, il est difficile d'établir le coût complet d'un programme ou d'une action. Le régime statutaire que les nouvelles fonctions Lolf supposent en collectivité (quel est le grade d'un responsable de programme? Quelle différence de traitement avec un directeur technique?) n'est pas à ce jour défini et semble pour l'instant avantager les collectivités qui ont les moyens de s'offrir les compétences et les outils nécessaires à cette «mutation des processus de gestion des administrations», pour reprendre la définition de Franck Mordacq, directeur de la réforme budgétaire entre 2003 et 2005.

· Les movens et les compétences requis La situation financière initiale de la collectivité doit lui permettre, au départ, « d'investir dans une démarche Lolf», car une fois les concepts assimilés, cette démarche nécessite l'acquisition d'un certain nombre « d'outils », tels que le développement des compétences managériales en interne via des formations spécialisées, la mise en place de nouvelles compétences, l'optimisation des systèmes d'information, l'accompagnement par un cabinet conseil, etc. Les élus doivent être sensibilisés au plus haut niveau à cette démarche, acceptant de privilégiez, pour un temps donné, la hausse des dépenses de fonctionnement; ce qui permettra, à terme, de dégager des marges de manœuvre financières pouvant être réinvesties dans l'action publique.

## • L'organisation et la culture managériale

Le service « pilotage et contrôle de gestion », qui devient un instrument de contrôle de la « bonne » utilisation des moyens aux objectifs, est fréquemment vécu par les services opérationnels comme une intrusion dans leur fonctionnement propre.

La direction générale doit donc régulièrement gérer des «crises de légitimité» touchant à la répartition des compétences. Pour avoir une portée transversale, ces nouvelles fonctions de contrôle et de pilotage supposent un rattachement direct à la direction générale, rattachement difficile à mettre en œuvre au sein d'organisations qui sont historiquement structurées de manière verticale «en silos». Enfin, les projets transversaux visant à diffuser une culture commune d'objectifs et de responsabilité, à partager les connaissances, les méthodes et les outils se heurtent aux traditionnelles contraintes géographiques et aux inerties culturelles. Dans ce domaine, nombreuses sont les collectivités à faire appel à une aide extérieure pour relever ce défi résolument managérial. ■ 編奏主義

## **DOCUMENT n° 6**



Juridictions financières, divers extraits de textes et de rapports d'observations définitives de chambres régionales des comptes.

#### -Articles du code des juridictions financières

L'article L.111-3-1 A du code des juridictions financières dispose que « la Cour des comptes s'assure que les comptes des administrations publiques sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière soit en certifiant elle-même les comptes, soit en rendant compte au Parlement de la qualité des comptes des administrations publiques dont elle n'assure pas la certification ».

L'article L.132-6 du même code prévoit que « les rapports de certification des comptes des administrations publiques soumises par la loi à l'obligation de certification de leurs comptes sont obligatoirement transmis sans délai à la Cour des comptes qui en établit une synthèse et, sur cette base, émet un avis sur la qualité des comptes de ces administrations publiques. Cet avis est transmis au Premier ministre, au ministre chargé du budget et aux présidents des assemblées parlementaires».

L'article L. 211-8 du code des juridictions financières prévoit que « La chambre régionale des comptes examine la gestion des collectivités territoriales et de leurs établissements publics. Elle examine, en outre, la gestion des établissements, sociétés, groupements des établissements et organismes mentionnés aux articles L. 211-4 à L. 211-6, ainsi qu'aux articles L. 133-3 et L. 133-4, lorsque la vérification lui en est confiée par arrêté du premier président de la Cour des comptes. Elle peut également assurer ces vérifications sur demande motivée, soit du représentant de l'Etat dans la région ou le département, soit de l'autorité territoriale.

L'examen de la gestion porte sur la régularité des actes de gestion, sur l'économie des moyens mis en œuvre et sur l'évaluation des résultats atteints par rapport aux objectifs fixés par l'assemblée délibérante ou par l'organe délibérant. L'opportunité de ces objectifs ne peut faire l'objet d'observations.

La chambre régionale des comptes peut également dans le cadre du contrôle des comptes de l'autorité délégante, vérifier auprès des délégataires de service public les comptes qu'ils ont produits aux autorités délégantes."

- Chambre régionales des comptes d'Alsace, Rapport d'observations définitives-Communauté urbaine de Strasbourg (67)- Février 2013
- « 1.1.2 Des tableaux de bord non issus du progiciel de gestion du personnel

La Ville-CUS a développé des tableaux de bord en interne, par le service du contrôle de gestion et d'évaluation des politiques publiques, lui permettant de mener un suivi régulier et un pilotage des points clés relatifs aux ressources humaines et déplore dans sa réponse « de ne pouvoir exploiter complètement les fonctionnalités de requêtage prévues au sein du progiciel ».

Toutefois, la grande majorité des questions posées a obligé les services à mener des retraitements de données coûteux en temps et en moyens humains. A titre d'illustration, des retraitements ont été nécessaires concernant l'ensemble des primes et des indemnités composant le régime indemnitaire ; les montants versés et le nombre d'agents bénéficiaires ; l'identification des 1 041

vacataires et agents contractuels occasionnels; les différents motifs de recours aux agents contractuels sur des emplois permanents ; l'ancienneté des agents contractuels sur des emplois permanents ou encore le nombre de contractuels entrant et sortant au cours de chaque année. Ces deux constats sont d'autant plus surprenants que, selon le fournisseur du progiciel de gestion des ressources humaines, 142 états standards, dont 29 validés par la Ville-CUS, sont disponibles depuis l'installation du progiciel de gestion des ressources humaines et que plus de 135 états spécifiques complémentaires ont été développés pour la Ville-CUS. Au total 165 éditions et tableaux de bord « validés » ont été mis à disposition de la Ville-CUS qui a choisi de ne pas s'en servir. Le progiciel est de plus doté d'un module d'alerte et d'un requêteur.

Dans ses orientations budgétaires, l'ensemble Ville-CUS affiche une "politique de maîtrise des dépenses de personnel" et plus globalement d'ailleurs des dépenses. Un engagement de hausse moyenne de 2,8 % par an a été pris depuis 2008. Dans les prospectives financières, ce taux d'évolution est retenu.

La chambre avait noté que la Ville-CUS n'est pas en mesure d'objectiver ses orientations, d'en suivre l'exécution et d'en évaluer les résultats, ce qui rend ce cadrage et ces objectifs de maîtrise incertains. Elle ne peut pas non plus indiquer quels sont les leviers (non remplacement, suppression de poste, baisse des heures supplémentaires...), au moyen desquels elle compte maîtriser l'évolution de ses charges.

La Ville-CUS n'a pas répondu à ces observations de la chambre, elle a simplement fourni les tableaux de bord évoqués ci-dessus, qui ne peuvent constituer une réponse à la question des leviers à l'aide desquels sera assurée la maîtrise de l'évolution des charges. Les documents fournis à l'appui de la réponse et utilisés dans le cadre du « dialogue de gestion », ne permettent que le suivi du respect des enveloppes par les différentes directions. »

## -Chambre régionale des comptes Auvergne-Rhône Alpes, Rapport d'observations définitives- Département de la Loire (42)-janvier 2014

« La chambre invite le département à actualiser son règlement budgétaire et financier, afin de disposer d'une source doctrinale unique, exposant l'ensemble de ses principes de gestion et de ses procédures budgétaires et comptables internes. Il pourrait, dans cette entreprise, s'inspirer utilement des travaux du comité national de fiabilité des comptes locaux, comme, à titre principal, le « guide pour la rédaction d'un règlement budgétaire et financier pour les collectivités territoriales et leurs groupements ». La chambre prend acte de l'intention déclarée du département de procéder à la refonte de son règlement en 2014(...)

Les règles de gestion adoptées par la collectivité en matière de comptabilité d'engagement traduisent une réelle ambition de gestion. Cependant, l'absence d'échéanciers pluriannuels de crédits de paiement suivis dans le cadre d'autorisations de programme ou d'engagement, le manque de traçabilité et de justification des reports de crédits annuels, ainsi que les anomalies constatées dans le rattachement des charges et des produits, ne permettent pas d'apprécier pleinement la sincérité des comptes produits par l'ordonnateur. Ils conduisent, de surcroît, à procéder à plusieurs retraitements de comptes préalables à l'analyse de la situation financière, aboutissant à une minoration de plus de 9 % du résultat de l'exercice 2011.

La chambre invite, en conséquence, le département à reconsidérer certaines de ses pratiques budgétaires et comptables et à renforcer rigueur et contrôles internes. L'actualisation du règlement fournit l'occasion d'une simplification des procédures permettant d'optimiser le contrôle interne et de renforcer traçabilité des opérations et fiabilité des comptes. Sur ce point, la

chambre recommande la fixation d'un seuil en matière de rattachements et la limitation des reports de crédits aux seules recettes et dépenses gérées hors autorisations pluriannuelles, qui allègeraient la charge de travail induite par la passation des écritures et le contrôle des opérations comptables.

### RECOMMANDATIONS DE LA CHAMBRE

- 3-Rénover le règlement budgétaire et financier, afin de disposer d'un document exhaustif et d'un cadre procédural clarifié, facilitant le contrôle interne; »
- -Chambre régionale des comptes de Basse et Haute Normandie, Rapport d'observations définitives- Département du calvados (14)-février 2013

## « III – LA DEMARCHE D'EVALUATION DE LA PERFORMANCE

Le département a adopté, depuis le budget primitif 2012, une nouvelle nomenclature budgétaire, appelée segmentation stratégique, qui présente les crédits en fonction de leur finalité.

Cinq enjeux politiques structurent l'architecture budgétaire :

- assurer la solidarité entre les habitants du Calvados ;
- bien vivre dans le Calvados ;
- développer les infrastructures de communication ;
- offrir aux jeunes et aux familles les conditions de la réussite ;
- renforcer l'attractivité économique du territoire.

Ces enjeux sont déclinés en objectifs « stratégiques », puis « opérationnels », du plus large au plus précis. Les dépenses d'administration générale et les charges de personnel sont imputées globalement sur une fonction supplémentaire, et ventilées ensuite dans les cinq enjeux en fonction d'une clé de répartition. Néanmoins, la quasi-totalité des recettes (88 % en fonctionnement et 77 % en investissement pour le budget primitif 2012) n'est pas ventilée, et est présentée en recettes non affectées. Parmi celles-ci, la taxe intérieure sur les produits pétroliers (TIPP) et le fonds de mobilisation départementale pour l'insertion (FMD) ne sont pas ventilées, alors que ces recettes ont vocation à compenser les dépenses d'insertion.

Cette nouvelle présentation budgétaire s'inscrit dans une démarche globale très positive visant à mettre en place des outils favorisant l'évaluation de la performance des politiques menées par le département. Elle doit donc être complétée par des indicateurs destinés à apprécier l'atteinte des objectifs et sous actions, en cours d'élaboration par le département.

La chambre encourage donc le département à renforcer cette démarche en améliorant la ventilation des crédits par objectif, et en élaborant des indicateurs fondés sur des données fiables et représentatives de la performance du département.

Les comptes du département peuvent donc être estimés fiables, hormis les restes à réaliser en recettes d'emprunt de l'année 2011, et les reports sur l'année 2012. Ce constat est sans conséquence sur l'évolution récente de la situation financière du département. »

- -Chambre régionale des comptes d'Alsace, Rapport d'observations définitives-Département du Bas-Rhin (67)-mai 2011
- «5. SEGMENTATION STRATEGIQUE ET REVISION DES POLITIQUES PUBLIQUES DEPARTEMENTALES

Au cours de la période sous revue, et bien que le département ait précisé « avoir posé depuis 2008 les bases précises d'une stratégie visant à préserver les marges de manœuvre », il ne disposait pas à proprement parler d'outils clairement identifiés lui permettant d'optimiser sa gestion et de dégager des marges de manœuvre (politique achat, politique patrimoniale, gestion prévisionnelle des emplois et compétences), même si une stratégie immobilière visant des économies de loyer (2 Mé par an à l'horizon de 2014) et des efforts de gestion du personnel limitant l'augmentation de la masse salariale ont été annoncés en réponse à la chambre. Au cours du printemps 2010, l'exécutif et les services du conseil général ont cependant mené une démarche de révision des politiques publiques (voir supra). Son approche générale ne semblait cependant pas pour le moment permettre de hiérarchiser les postes à fort levier d'économies, et de définir un plan stratégique à court terme. Le département a indiqué que « cette démarche (...) se veut un processus d'adaptation permanent des politiques (...) qui se poursuit en 2011 et qui se poursuivra chaque année. » Il a aussi indiqué que cette démarche ne visait pas seulement « l'ajustement du niveau d'intervention », mais aussi « l'amélioration de l'efficience de gestion et de qualité des services rendus ».

Le département a mentionné au titre des outils et efforts de gestion plusieurs exemples : sa stratégie immobilière d'acquisition, actée en décembre 2009, pour les implantations territorialisées ; le développement de la gestion prévisionnelle des emplois et des compétences (GPEC) ; les schémas et plans départementaux (de l'Habitat, de l'insertion...). Il a aussi évoqué la mutualisation des achats de fournitures et des services, « commençant à porter ses fruits en termes d'échelle et de gestion dès l'année 2011 ». Pour la chambre, ces éléments constituent une première réponse aux problèmes posés, dont elle prend acte.

Depuis 2007, à l'occasion du vote du budget primitif 2008, la collectivité propose une présentation stratégique des politiques publiques, aboutissement d'une démarche de diagnostic et de consultations appelée « Hommes et territoires » lancée à l'automne 2002, dont la synthèse des travaux a été présentée en novembre et décembre 2005.

En premier lieu, les crédits totalisant investissement et fonctionnement en opérations réelles, sont ainsi ventilés dans une arborescence à quatre niveaux, du plus fin au plus large (au BP 2010, 778 M€ de crédits) : modes actions (160 environ), axes d'intervention (58), politiques publiques (16) et missions (4). Au budget primitif 2010, ces dernières sont : aménagement du territoire (162 M€), valorisation des richesses locales (92 M€), développement socio-éducatif, culturel et sportif (92 M€), solidarité (432 M€). La mission « solidarité », par exemple, se découpait en six politiques publiques : personnes en situation de précarité (25 %), personnes âgées (26 %), personnes handicapées (20 %), enfance et famille (26 %), santé publique (2 %), lieux d'accueil publics (1 %).

La présentation par segmentation stratégique apparaît cependant encore aujourd'hui limitée:

d'une part, elle ne tient pas compte des charges « d'administration générale » (333 ME sur

1 114 ME au BP 2010), le département a déclaré y travailler;

d'autre part, elle est en l'état moins informative que la présentation croisée par fonction des crédits départementaux et peut, à bien des égards, faire doublon avec ce cadre (voir par exemple la fonction 5 « action sociale (hors RMI, APA et RSA) » et les sous-fonctions 55 (« APA »), 56 (« RSA »). Sur les 859,1 ME de fonctionnement du BP 2010, 731,2 ME sont répartis, les 127,9 ME restants sont en opérations non ventilables (dotations aux amortissements et provisions, charges financières, virement à la section d'investissement). Les politiques départementales sont aussi présentées en recettes et en dépenses;

enfin, la collectivité a engagé une démarche de révision des politiques publiques, afin « d'améliorer l'efficacité de l'action publique, l'efficience en simplifiant les dispositifs d'intervention

et de gestion, la lisibilité, le respect du développement durable et la prise en compte des

incidences de la réforme territoriale (périmètre des compétences, création de la métropole strasbourgeoise...) ». La segmentation stratégique est le socle de cette démarche.

Les instruments de mesure et d'évaluation ne sont pas encore complètement aboutis mais servent de support de présentation des rapports à l'assemblée et à la communication faite au grand public sur les axes du budget.

Les critères de la démarche de révision des politiques publiques ont été fixés par le président du conseil général : efficacité pour l'usager/citoyen, efficience pour l'administration départementale, lisibilité pour l'action du conseil général et proximité. Au cours de l'exercice 2010, des propositions de modification des actions départementales ont été discutées par les élus notamment en commission, à deux reprises en avril-juillet et en septembre-octobre. Les modes d'action étaient ventilés, par les directions, par dépenses strictement obligatoires, obligatoires mais ajustables, crédits incompressibles (engagements contractuels du Conseil général) et crédits compressibles. Des scénarii de modification étaient proposés avec leurs effets attendus et la mesure de l'efficacité pour l'usager, pour l'administration, la visibilité pour le Conseil général, ainsi qu'en termes de développement durable et d'impact budgétaire. Ce processus a abouti à la présentation en séance plénière du 25 octobre 2010 d'un « rapport de politique générale de l'ambition, de l'engagement et de la performance au service des Bas-rhinois ».

Sous la thématique « développement économique », dans les tableaux internes, l'administration pointait la faiblesse du système d'avances remboursables aux communes. Les communes tardent en effet à rembourser le département, alors que les terrains ont été cédés, et « se constituent des cagnottes ». La proposition consistait à obtenir le remboursement dès la réalisation. L'impact budgétaire était jugé « forte économie », mais non chiffré.

Autre exemple, toujours sous cette thématique (mode d'action 2212 « plates-formes départementales d'activités » (PFDA), 5,9 M€ au BP 2010), l'administration relève que le dispositif est impacté par l'évolution de la fiscalité, qu'il n'y a pas de gestion de l'évolution de la PFDA, des demandes des entreprises et de ses retombées sur le « territoire de solidarité ». « L'équilibre financier final est assuré par le département ». Cependant, le rapport ne retient aucun chiffrage. Dans sa réponse, le Département précise que toutes les propositions formulées et débattues n'ont pas débouché en 2010 sur un bouleversement systématique des interventions de la collectivité, car il s'agit d'un travail au long cours qui se poursuivra encore au cours des prochaines années. »

139

#### C - Les évolutions en cours

L'amélioration de la qualité des comptes locaux a fait l'objet, notamment durant la dernière décennie, d'attentions renouvelées accompagnant les problématiques précédemment décrites. Elle passe par le renforcement du contrôle interne dans les collectivités territoriales et les groupements à fiscalité propre. Elle bénéficie de la mobilisation à cet effet du réseau de la DGFiP. Elle se traduit par de fréquents changements dans les instructions budgétaires et comptables du fait notamment d'évolutions normatives.

#### 1 - Un renforcement du contrôle interne

Le contrôle interne est couramment défini comme un ensemble permanent de dispositifs par lequel une collectivité ou un établissement public organise ses travaux de manière à obtenir l'assurance du respect des normes qui s'imposent à eux, à supprimer les risques d'erreurs ou de manipulations sur les données ou des résultats et, plus généralement, à s'assurer de la fiabilité ou de la qualité des services.

Les observations les plus courantes, susceptibles d'affecter la qualité comptable, portent sur l'organisation de la chaine financière et comptable, de l'engagement au mandatement, ainsi que sur le suivi des régies de recettes ou d'avances. Elles portent également sur les modalités des échanges entre ordonnateur et comptable public, encadrées ou non par des conventions de service, mais qui constituent toujours une condition majeure de la fiabilité de l'information financière.

Les recommandations que formulent à ce titre les chambres régionales des comptes renforcent les prescriptions générales résultant des principes généraux d'organisation de la fonction financière, ainsi que les préconisations émanant du comité partenarial de fiabilité des comptes publics.

Les collectivités qui s'y engagent sont conduites à repenser l'organisation et le pilotage de leur activité pour se doter d'instruments plus précis de suivi budgétaire, en lien avec une optimisation du contrôle de gestion.

#### 2 - Les contrôles opérés par la DGFiP

Chargés exclusivement de la tenue de ces comptabilités, les comptables publics produisent un « compte de gestion sur chiffres », qui est certifié exact dans ses résultats par les directeurs départementaux et

régionaux des finances publiques, avant d'être soumis au vote des organes délibérants des organismes concernés 139.

Ce processus ne porte que sur la conformité du solde du compte de la collectivité au Trésor public. Il s'appuie toutefois sur un ensemble de sécurités informatiques, ou «bloqueurs», vérifiant la cohérence technique de certaines écritures comptables. Il ne porte, en revanche, pas sur le détail des flux enregistrés en comptabilité ni sur les actifs et leur valorisation. Il ne peut non plus intégrer, pour les raisons déjà exposées, le montant des restes à réaliser en dépenses et en recettes nécessaire à l'appréciation de l'équilibre annuel.

La DGFiP a conçu un outil de mesure de la fiabilité des écritures tenues par ses comptables publics et de son évolution. Celui-ci fournit un indicateur de qualité des comptes locaux (IQCL) qui synthétise les notes de l'ensemble des différents items, pondérées en fonction de leur importance relative.

Si depuis sa création en 2004, le résultat national de cet indicateur a progressé globalement de façon continue, cette progression s'est toutefois ralentie depuis 2007. L'indice relatif aux groupements à fiscalité propre demeure par ailleurs en retrait. De plus, ces indicateurs ne peuvent en aucun cas mesurer la fiabilité des données transmises aux comptables publics.



## 3 - Vers l'expérimentation de la certification des comptes des grandes entités publiques locales

La situation actuelle de l'information financière locale ne peut être considérée comme pleinement satisfaisante malgré les nombreux progrès enregistrés depuis 20 ans. Des évolutions sont à concevoir en ce qui concerne la présentation des états financiers, mais aussi la consolidation (au niveau de la collectivité territoriale) ou l'agrégation au niveau de l'ensemble intercommunal.

De plus, un très grand effort est à conduire en vue de la mise en place d'un contrôle interne de niveau suffisant dans les collectivités et établissements publics territoriaux, reposant notamment sur un système d'information adéquat.

Par ailleurs les exigences de l'Union européenne en matière d'auditabilité des comptes des différents sous-secteurs des administrations publiques amènent à s'interroger sur le caractère approprié du système actuel de révision des comptes publics locaux.

Le dispositif actuel de contrôle des comptes publics locaux a ses mérites incontestables qu'il faut rappeler :

 l'intervention, avec le concours des chambres régionales des comptes, d'un contrôle budgétaire et de légalité, exercé par les préfets, qui assure le respect du cadre général de l'équilibre et de la régularité budgétaire;

<sup>141</sup> Article 21 du décret sur la gestion budgétaire et comptable publique.

- le rôle du comptable public appuyé par le réseau de la DGFiP: bien que séparé de l'ordonnateur et extérieur à l'entité publique dont il tient les comptes, il n'en constitue pas moins, par les contrôles qui sont les siens et ceux opérés par sa hiérarchie, un premier échelon d'audit jouant à certains égards un rôle d'audit interne dans une approche globale du système français de comptabilité publique au regard des normes internationales de l'audit comptable;
- le rôle d'auditeur externe des chambres régionales et territoriales des comptes qui peut être le leur dans le cadre et les limites actuelles de leurs missions. Celui-ci peut évoluer le cas échéant avec, par exemple, la mise en place d'une norme de révision limitée systématique des comptes qui s'imposerait dans le cadre de l'examen de la gestion, selon un rythme pluriannuel, pour des catégories d'entités à définir.

On peut considérer que ce système est largement suffisant pour l'écrasante majorité des communes, communautés de communes et établissements publics locaux et pour répondre aux nouvelles dispositions communautaires précédemment rappelées.

En revanche, le moment paraît venu d'envisager d'aller vers un plus haut niveau d'exigence en ce qui concerne les très grandes collectivités – celles dont le budget se chiffre par milliards ou centaines de millions d'euros : régions, départements, métropoles, communautés urbaines, communautés d'agglomération et grandes villes (plus de 50 000 habitants).

Comme le montrent les exemples de la certification par la Cour des comptes des comptes de l'État et de ceux du régime général de sécurité sociale, comme ceux des grands établissements publics faisant certifier leurs comptes par des commissaires aux comptes, seule une démarche de ce type est de nature à faire franchir aux producteurs des comptes, accompagnés par leurs auditeurs, les étapes nécessaires à l'obtention de la garantie d'une information complète et de qualité sur la situation financière et le patrimoine des entités concernées.

Aussi l'engagement d'une démarche expérimentale prévue par le projet de loi de développement des solidarités territoriales et de la démocratie locale adopté en conseil des ministres le 10 avril 2013 142 paraît-elle ouvrir une voie prometteuse si la disposition était effectivement adoptée par le Parlement.

On ne saurait en effet se contenter durablement d'une situation où aucune institution n'a aujourd'hui en France la mission expresse de délivrer une assurance sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle de la situation financière et du patrimoine des grandes entités publiques locales françaises, à la différence de ce qui prévaut pour les autres catégories de personnes morales de droit public ou des personnes privées présentant des enjeux de niveau comparable.

## - CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS -

La qualité de l'information financière, comme l'amélioration des processus de contrôle interne, sont des enjeux essentiels à un moment où la gestion des collectivités territoriales est rendue plus contrainte par les réformes en cours : mise en place d'une nouvelle fiscalité locale, réforme de la carte intercommunale impliquant de nombreux transferts croisés financiers et comptables, développement de nouveaux mécanismes de péréquation et exigence de données les plus fiables possibles dans le contexte de l'association des collectivités territoriales à l'effort de redressement des comptes publics.

Les impératifs de transparence financière et de qualité comptable sont une des conditions indispensables au respect des règles qui ont

## Référentiel de contrôle interne du processus de la commande publique dans les collectivités locales

44

Le présent guide s'attache au processus de la "commande publique". Il analyse chaque procédure, tâches et opérations devant être réalisées tout au long d'une chaîne de travail comptable et financière, depuis le service gestionnaire, initiant la dépense (définition du besoin et commande du bien), jusqu'au comptable chargé du paiement.

Ces travaux s'adressent par conséquent à toutes les collectivités qu'elles soient dans la perspective d'une certification ou non de leurs comptes.

- Ce guide constitue une documentation de base pour les responsables territoriaux souhaitant renforcer la sécurité de leurs procédures dans l'objectif d'améliorer la qualité des opérations financières et comptables et, in fine, de renforcer la fiabilité des comptes de leur collectivité. Le document propose un rappel de la réglementation applicable au niveau de la tâche considérée et propose une organisation possible, en fonction des expériences rencontrées par les différents praticiens des collectivités, réunis autour de la table.
- Ce guide n'a rien d'impératif, il est simplement proposé aux responsables et agents opérationnels pour leur permettre d'appréhender la notion de contrôle interne comptable et financier (CICF) à travers un processus à fort enjeu au sein de la collectivité. Il doit permettre de réfléchir à l'organisation actuelle des services, non plus sous l'angle budgétaire ou réglementaire habituel mais sous un angle comptable, en partant du processus comptable, lui-même décliné en procédures et tâches afin de recenser les risques inhérents à chacune de ces tâches ou opération.

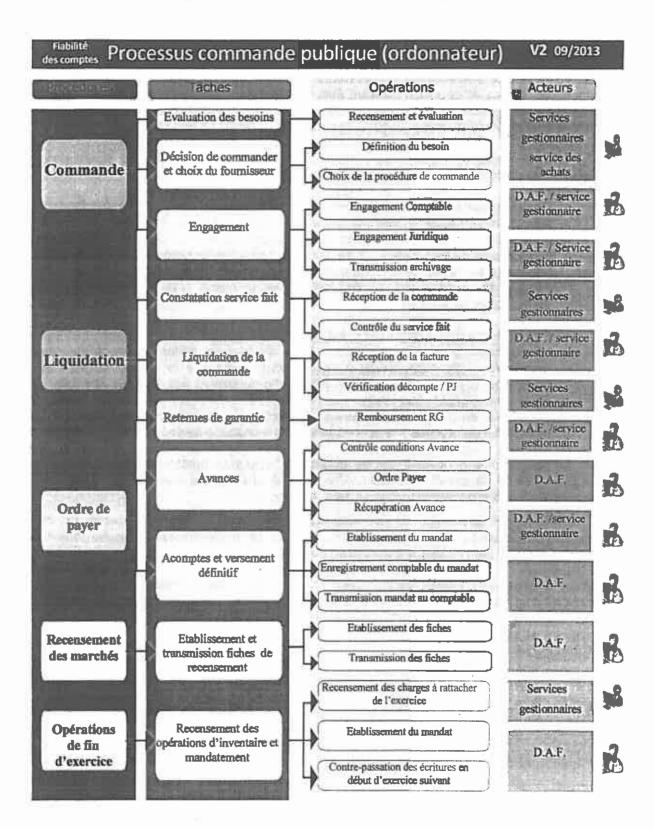
Un tel référentiel a donc pour but de porter un "regard comptable" sur des procédures familières et de se poser les questions relatives à la meilleure manière de maîtriser ces risques en fonction de leur détection au sein du service.

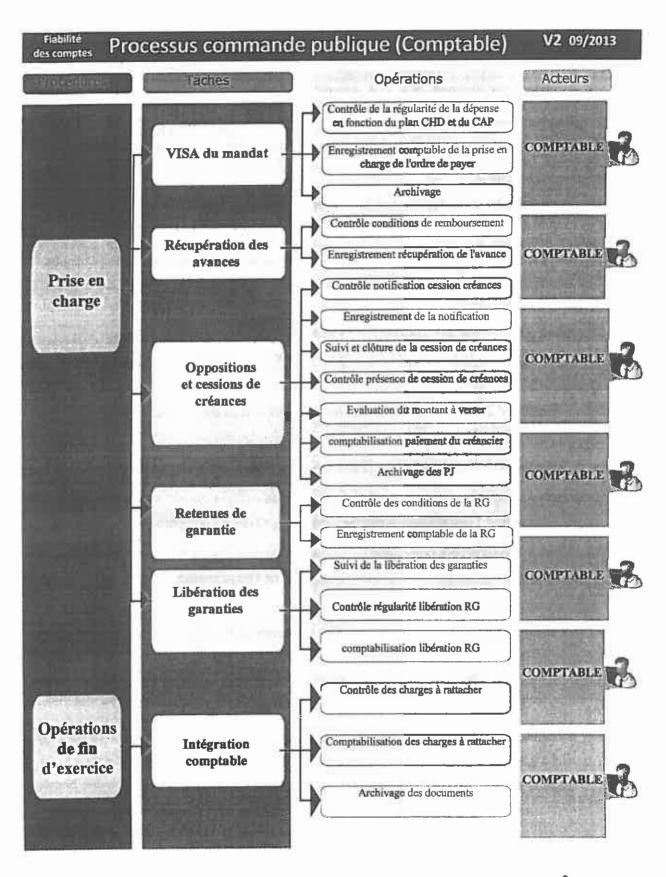
L'intérêt est de présenter de manière synthétique ces différentes opérations et la réglementation qui s'y rattache, sous forme de fiches de risque. Seuls les risques considérés comme majeurs sont recensés à travers ce document.

Un tel dispositif de contrôle doit bien évidemment être adapté à la taille de la structure, aux moyens dont dispose le service ou la collectivité ainsi qu'aux enjeux financiers gérés. Par ses enjeux financiers, la commande publique constitue à cet égard l'un des processus majeurs, au sein de toutes les entités publiques.



## Description d'ensemble du processus « commande publique » (ordonnateur et comptable)





 $(\cdots)$ 



N. Stanton Brown	RISQUE N° 1
Processure: Commande:	MOSCUE IV 1
Tache. Evaluation des bes pira	
Operaco Recian Ament projalable Objectif exmulsitytié	or availation plot it.
Rinovo Manyaise definition der	besoins
Détail composants risque	Dispositif de controle interne
Facteurs déclenchant :	Généralités :
Gestion centralisée/décentralisée : organisation déficiente des services demandeurs (services techniques – services gestionnaires). Absence de concertation et communication ou communication déficiente entre les services demandeurs afin d'aboutir à l'expression d'un besoin commun à l'ensemble de la collectivité.  Incertitude, imprécision dans l'expression des besoins par les services demandeurs, inadaptation de	La période du processus budgétaire implique une première phase de recensement des besoins, qui se poursuit tout au long de l'année. Cette phase est incontournable car elle permet de chiffrer les besoins globaux de la collectivité en consolidant l'ensemble des besoins de la collectivité estimés, par service.
	Il importe par conséquent de disposer d'une liste (nomenciature) de fournitures regroupées en grandes familles de produits. Le recensement des besoins des différentes directions / services opérationnels est effectué à partir de cette nomenciature de produits élaborée et actualisée périodiquement pour qu'elle soit toujours adaptée aux besoins réels
	Cette liste permet de déterminer la procédure de commande publique la mieux adaptée en fonction des seulls de commande estimée sur l'année. Le principal risque pour une collectivité étant le « découpage » abusif des commandes dans le but d'échapper aux seulls de publicité impliquant le choix d'une procédure plus contraignante.
la définition des familles de produits aux besoins de la collectivité.	Cette étape permet alors d'arrêter le montant des crédits budgétaires nécessaires sur une base la plus proche de la réalité possible.
Carence de formation du personnel.	Decomposite de la constantina della constantina
Evenement:	Documentation :
Les besoins sont mal évalués notamment sous évalués	<ul> <li>Code des marchés publics</li> <li>Rédaction et diffusion d'un Guide de procédure établi au sein de la collectivité</li> <li>Rédaction et diffusion d'un Document spécifique recensant les familles de produits utilisées</li> </ul>
	Tracabilité :
	<ul> <li>Conserver la trace du contrôle par le service juridique (date – acteur) et observations adressées aux prescripteurs.</li> </ul>
	<ul> <li>Archivage des PV de réunions du réseau des référents (cf. Infra) à adapter en fonction de la taille de la collectivité.</li> </ul>
impacts:	Organisation:
Impact juridique : procédures Inadaptées - non respect du code des marchés publics multiplication des	Optimiser la fonction achat : Mettre en place un réseau de référents / acheteurs au sein de chaque service afin de décloisonner l'expression des besoins.
avenants pour répondre à la demande des services non consultés au préalable  - risque de bouleverser l'économie du marché,  - allongement des délais,  - surcouts financiers,  Impact budgétaire et comptable : consommation sur les comptes de crédits non prévus ou insuffisamment ouverts.	Il est préconisé de désigner un pilote qui réunit les chefs de service et anime le réseau des référents acheteurs implantés dans chaque service afin d'éviter la multiplication de petites commandes auprès d'un ou plusieurs fournisseurs pour des produits appartenant à la même famille.
	phase de recensement annuelle des besoins et reporting en fin d'année afin d'identifier les erreurs et mettre en place les moyens d'y remédier.
	<ul> <li>améliorer la connaissance du marché par les acheteurs=&gt; Mettre en place une veille sur l'offre, mise en concurrence des acteurs présents sur le marché.</li> </ul>
	<ul> <li>vérifier la mise en cohérence des procédures entre elles (prospective financière, plans pluriannuels d'investissement ou d'action / affectation).</li> </ul>
Risque pour l'image de la collectivité	Définir des familles de produits adaptées aux besoins de chaque collectivité.      Mettre en place un observatoire de la commande publique et établisse un bille des parties.
Risque pour i image de la collectivite	<ul> <li>Mettre en place un observatoire de la commande publique et réaliser un bilan des achats.</li> <li>En fin d'année, effectuer un bilan de la politique d'achats afin d'identifier et évaluer les anomalies de l'exercice =&gt; utiliser les restitutions du SI (Système Informatique),</li> </ul>
	Mesures de contrôles proposées : Contrôle de supervision contemporain :
	Contrôle de l'organisation par le directeur en charge du service « acheteur » de l'effectivité des mesures mises en place comme la communication des PV de réunions, le suivi des actions menées par le réseau ou la fixation d'un calendrier de réunions
	Contrôle de supervision a postériori par le DAF :  Contrôle sur un échantillon de 30 commandes effectuées en N-1 sur différentes familles de
	produits pour s'assurer de l'effectivité et la qualité du recensement notamment l'utilisation de la nomenclature, le respect de celle-ci au regard des commandes passées l'exercice précédent et rapprocher les crédits budgétaires alloués.

RISQUE Nº 2		
Propagure Cornetanda  Tilicinio Decason de commander est	good, flynosob, Mutanesas	
Operation Delimination procedure long		
Dajectif Riguerio Risque Maurese excludion des ba	Spirite - Law to continue of the continue of t	
Detail composants risque	Dispositif de contrôle Interne	
Facteurs déclenchant	Généralités :	
Mauvaise connaissance des marchés et des produits proposés	La phase de recensement des besoins s'effectue au moment du processus budgétaire.	
Carence dans l'organisation	Elle apparait comme incontournable car elle permet de chiffrer les besoins globaux de la collectivité et de passer outre le cloisonnement par services ou directions	
Défaut ou consultation incomplètes des prescripteurs		
Evènement :	Documentation :	
	- Code des marchés publics	
Les besoins sont mai évalués	- Rédaction et diffusion de Guide de procédure	
Les procédures de passation des marchés utilisées sont inadaptées	<ul> <li>Rédaction et diffusion de Document spécifique recensant les familles de produits utilisées</li> </ul>	
	Tracabilité :	
	<ul> <li>Archivage des PV de réunion des référents, des reporting de fin d'année.</li> <li>La traçabilité est adaptée en fonction de la taille de la collectivité et des possibilités offertes par le système d'information</li> </ul>	
Impacts:	Organisation:	
Non respect de la réglementation des marchés publics	Optimiser la fonction achat :  Mettre en place un réseau de référents / acheteurs au sein de chaque service afin de	
Marchés Infructueux => allongement	décloisonner l'expression des besoins.	
des délais  Impact budgétaire et comptable : consommation sur les comptes de	Il est préconisé de désigner un pilote qui réunit les chefs de service et anime le réseau des référents acheteurs implantés dans chaque service afin d'éviter la multiplication de commandes auprès d'un ou plusieurs fournisseurs pour des produits appartenant à la même famille.	
crédits non prévus ou Insuffisamment ouverts	Le réseau des référents mutualise les difficultés rencontrées par chaque service - remontée des observations, réclamations émanant des utilisateurs.	
multiplication des avenants pour adapter le marché conclu à des besoins non initialement pris en compte et	Améliorer la connaissance du marché par les acheteurs => Mettre en place une veille sur l'offre afin de bien connaître les produits et les fournisseurs présents sur le marché.	
pouvant générer des surcoûts.	Mettre en concurrence les acteurs présents sur le marché.	
Impacts llés à l'allongement des délais de réalisation d'une opération.	Ne pas être trop contraignant dans la rédaction du cahier des charges afin de laisser des marges de manœuvres aux foumisseurs dans leurs réponses. Se laisser la possibilité d'accepter des variantes.	
	→ Développer le recours aux accords cadre de marchés.	
	Vérifier la mise en cohérence des procédures entre elles (prospective financière, plans pluriannuels d'Investissement ou d'action / affectation).	
	Consulter les utilisateurs en organisant une consultation périodique des services utilisateurs pour prévenir les éventuelles erreurs d'appréciation. Exemple : dans une crèche le consultation du personnet d'une collectivité a permis de définir précisément la hauteu souhaitée par le personnel, des différents équipements.	
	Mesures de contrôles proposées :	
	Contrôle de supervision contemporain :	
	Il s'agit d'un contrôle de validation réalisé par la hiérarchie ; ce contrôle peut être exhaustif ou par échantillon en fonction de seulls. Le contrôle sera adapté en fonction de la taille de la collectivité et/ou des enjeux, des moyens disponibles et de l'organisation mise en place.	
	En fin d'opération, il est souhaîtable d'effectuer un bilan afin d'Identifier et recenser les anomalles. Dans la mesure du possible, il est recommandé de s'appuyer sur les restitutions du système d'information pour procéder à ce bilan. Le bilan devra donner lieu à la mise et place d'actions correctives (rectification / corrections des marchés lors de leu renouvellement, correction de clauses trop complexes à mettre en œuvre).	
	C'est une approche qualitative des marchés qui est privitégiée.	

	RISQUE N' 3
Protecure: Commende Fachia: Décision de Pominante	vay Brox de la procedura et llufoprasabur
Operation Differentination die la pro-	
Dojectif Regularité, incante	
	dure de passation de commanda
Detail composants reque	Dispositir de contrôle interne
Factours déclenchant :	Généralités :
Mauvaise estimation du besoin. Carence de formation.	Les procédures de passation des marchés publics font l'objet de nombreuses règles qu'il convient de maîtriser afin de sécuriser les procédures utilisées.
Méconnaissance / Non respect des procédures de commande publique Méconnaissance de la réglementation relative aux délégations de signature et au fonctionnement des CAO.	rejetées par le contrôle de légalité, saisine du tribunal administratif, recours de fournisseurs
Méconnaissance ou absence de suivi des seuls atteints par la collectivité sur un même type de produit ou sur une famille homogène de produits.  Mauvais recensement des besoins sur	
la totalité d'une opération de travaux.	
<u>Evènement</u> :	Documentation:
Non respect des procédures.	<ul> <li>Code des marchés publics</li> <li>Rédaction et diffusion du Guide de procédure réalisé au sein de la collectivité</li> <li>Rédaction et diffusion de Document spécifique recensant les familles de produits utilisés</li> <li>Rédaction et diffusion d'une Charte déontologique de l'achat public mise à jour en cas de besoin (document signé par les élus en début de mandat dans lequel les élus indiquent leurs autres fonctions pouvant donner lleu à des incompatibilités).</li> <li>Rédaction et diffusion des Documents mis à jour retraçant les délégations de signature.</li> <li>Organiser une veille juridique et prévoir des actions de formation régulières sur la réglementation relative à la commande publique</li> <li>Tracabilité :</li> <li>Archivage des listes éditées et utilisées pour réaliser les contrôles - à adapter en fonction de la taille de la collectivité,</li> <li>Archivage des délégations, procurations, etcvalides au moment de la signature de chaque marché.</li> <li>Archivage des contrôles de la composition des diverses commissions liés à chaque</li> </ul>
Imposts :	marché et des Procès verbaux ou comptes rendus de réunions.
Impacts:  Risque pénal – délit de favoritisme.  Risque juridique et financier - contentieux : recours d'un fournisseur et/ou observations lièes au contrôle de légalité.  Dépenses supplémentaires et allongement des délais de réalisation de l'opération liès à l'impact.	Organisation :  Déployer un système d'information adapté (recensement des commandes en cours) afin de définir des règles de blocage et/ou d'alerte en fonction de seuils au moment de l'édition du bon de commande. Cet outil d'alerte ou de blocage est un outil de prévention qui permettra le recensement des problèmes rencontrés.  Organiser le recensement des besoins à partir des données blatetauxes des recensements.
	Organiser le recensement des besoins à partir des données historiques des commandes. L'anaiyse des restitutions permettra d'améliorer le dispositif de recensement pour l'exercice suivant.  — Recourir aux accords cadre pour les fournitures et prestations de services.  Organiser et documenter les délégations de signature et/ou de pouvoirs permettant de s'assurer au moment de la signature que le signataire dispose blen de la délégation.
Déficit d'image de la collectivité perçu par les administrés et les fournisseurs – impact politique pour les élus :	Mesures de contrôles proposées :
Retard dans les opérations,	Contrôle mutuel ou contrôle de supervision réalisé par l'encadrement d'un échantillon de dossiers de marchés :
dysfonctionnement des services publics suite à l'allongement de la réalisation	Contrôle des marchés en fonction de seulis, du type de procédure, de la taille de la collectivité
des opérations.	Le contrôle du marché sera opéré par un service extérieur (service juridique ou DAF, selon le type d'organisation).
	Ce contrôle pourra être exhaustif ou par échantillon ; il sera adapté en fonction de paramètres propres à l'entité. Il peut s'agir d'un contrôle exhaustif, d'un contrôle par échantillon selon des seuils ou selon d'autres critères, par exemple nature du marché. Il est recommandé d'utiliser les restitutions disponibles via le système d'information pour effectuer les contrôles.



PISOUE Nº 1		
Produire Commende	Metaets W. F	
Produce Companie Tache Engagement		
Optición Engagament comprisole	de la commando del 11 de la compansión d	
Object/ exhaustivité sincorts		
Risque Les engagements no so	ort pas ratraces un comptatorie	
Détail composants risque	Dispositif de contrôle interne	
Facteurs déclenchant :	Généralités :	
Absence de comptabilité d'engagement Absence d'engagement / Engagement	La tenue de la comptabilité d'engagement des dépenses est une obligation qui incombe à l'ordonnateur. L'engagement comptable précède l'engagement juridique ou lui est concomitant.	
tardif	Le suivi des engagements permet de connaître à tout moment :	
Défaut de formation – Absence de guide de procédure	<ul> <li>Les crédits ouverts et les prévisions de recettes</li> <li>Les crédits disponibles pour engagement,</li> <li>Les crédits disponibles pour mandatement,</li> <li>Les dépenses et recettes réalisées,</li> <li>L'emploi fait des recettes grevées d'affectation spéciale.</li> </ul>	
	En fin d'exercice, le solde des engagements permet :	
	<ul> <li>de déterminer le montant des charges et produits à rattacher à l'exercice lequel influe sur le résultat de fonctionnement (procédure ne concernant pas, à titre obligatoire, les communes de moins de 3500 habitants);</li> </ul>	
	<ul> <li>de dresser l'état détaillé des restes à réaliser en investissement et fonctionnement. Ils font partie intégrante du résultat du compte administratif et doivent être sincères</li> </ul>	
Evènement:	Documentation:	
L'engagement comptable n'est pas	- Diffusion Code général des collectivités territoriales	
enregistré dans le SI.	- Diffusion Instruction comptable	
	- Rédaction et diffusion Guide de procédure interne	
	<ul> <li>Guide synthétique de la comptabilité des dépenses engagées</li> </ul>	
	<ul> <li>Règlement budgétaire et financier de la collectivité</li> </ul>	
	Tracabilité:	
	<ul> <li>Système d'information permettant de retracer les engagements.</li> </ul>	
	Conservation et archivage des bons de commande	
Impacts:	Organisation:	
Les comptes ne sont pas flables. La collectivité ne connaît pas le solde	<ul> <li>Disposer d'un système d'Information qui fasse le tien entre l'engagement et l'élaboration du bon de commande.</li> </ul>	
disponible alors qu'elle continue à engager : elle se met alors en situation		
éventuelle d'insolvabilité. Rejet des mandats par le comptable	<ul> <li>Mettre en place, éventuellement, un visa préalable de l'engagement juridique, en fonction de seuils.</li> </ul>	
pour insuffisance de crédita ouverts => allongement des délais / surcoûts	<ul> <li>Prévoir une procédure assurant, en cas de bon de commande oral, la liaison entre l'engagement comptable et le bon de commande.</li> </ul>	
Déficit d'image de la collectivité et impact politique pour les élus,	Mesures de contrôles proposées :	
Les rattachements de charges et les restes à réaliser ne sont pas sincères.	Contrôle mutuel/ auto contrôle ;	
	Utilisation du système d'information : exemple, au moment de la saisie du bon de commande => blocage ou alerte si pas de n° d'engagement référencé.	
	Contrôle de supervision à posteriori :	
	Contrôle par échantillon (périodicité et échantillon à déterminer selon la tallle de la collectivité, les moyens disponibles et l'organisation de l'entité) de l'antériorité de l'engagement comptable. Utiliser les possibilités offertes par le système d'information afin d'éditer des listes d'engagements sur une période définite ou en fonction d'un seuil. Ces engagements seront rapprochés du bon de commande afin de s'assurer de l'existence d'un numéro d'engagement correspondant sur chaque bon de commande.	
	Exploiter les possibilités d'utiliser les restitutions des anomaties détectées par le système d'information; par exemple détecter les liquidations sans n° d'engagement – bons de commande sans référence à n° d'engagement).	

ALL DESCRIPTION OF THE PARTY NAMED IN	RISQUE Nº 5
Pinnance Commande	
Coseile Emercination plan	
Mari	
	Biraation de lengagement
Deball connectants deque	Dispositif de contrôle interne
Facteurs déclenchant :	Généralités :
Confusion entre investissement et fonctionnement.  Mauvalse identification des tiers.	L'engagement doit rester dans la limite des autorisations budgétaires. C'est pourquoi à ur angagement juridique doit correspondre un angagement comptable préalable ou concomitant L'engagement comptable consiste à réserver les crédits budgétaires correspondants d'engagement juridique jusqu'au mandatement.
Carence ou mauvaise gestion des habilitations informatiques.	Les erreurs pouvant affecter l'enregistrement de l'engagement comptable, sont multiples :
Absence de guide des procédures.	- Erreur dans le montant,
Non détection des marchés multi	- Erreur d'imputation,
Imputations.	- Tiers mai Identifié,
Carence de formation	- Engagement par une personne non habilitée.
	L'engagement comptable est la première action sur la chaîne de la dépense. C'est une phase essentielle. Les erreurs commises à ce niveau risquent de se répercuter tout au long de la chaîne de la dépense et de générer des anomalies affectant non seulement l'engagement mais également la liquidation et le mandatement.
Evènement :	Documentation :
L'engagement n'est pas enregistré	- Diffusion des Instruction comptable / Rédaction et diffusion Guide de procédure interne,
correctement dans le SI .	- Rédaction et diffusion d'un Thésaurus ou chartre pour la création des tiers,
	- Renforcer la formation des personnels chargés de l'engagement,
	- Guide synthétique de la comptabilité des dépenses engagées
	- Règlement budgétaire et financier de la collectivité
	Tracabilité :
l l	<ul> <li>Archivage des preuves des contrôles.</li> </ul>
i i	<ul> <li>Système d'information permettant de retracer les engagements.</li> </ul>
	Conservation et archivage des bons de commande
Impacts:	Organisation :
La comptabilité d'engagement n'est	Mettre en place des règles de gestion spécifiques à la collectivité.
pas sincère, les Informations comptables découlant de la tenue de la comptabilité des dépenses engagées sont erronées.  La liquidation et le mandatement	Bonne pratique pour les marchés multi imputations: utiliser le progiciel en renseignant dans la fiche marché les différentes imputations correspondant à ce marché. Un blocage est paramétré si au moment de l'engagement, l'imputation utilisée n'est pas recensée dans la fiche marché parmi les imputations possibles.  Sécuriser la base tiers:
présentent des anomalies / Palement	- Personnes physiques => définir un numéro stable dans la mesure du possible.
irréguller.	- Personnes morales => utiliser le N° SIRET et en plus le code NAF.
Montant du FCTVA erroné, La dépense est imputée sur des	- Centraliser la création des tiers ou au moins centraliser la validation de la création de liers
crédits non cuverts ou insuffisants.	par le service des finances.
Le mandat est rejeté par le comptable : allongement du délal de paiement.	<ul> <li>Exemple d'une grande collectivité qui a élaboré un tableau de bord informatique à partir de son système d'information, recensant un certain nombre de critères de fiabilité de la base tiers (doublons, adresses, noms mai orthographiés)</li> </ul>
Déficit d'image de la collectivité vis à vis des foumisseurs,	Limiter et contrôler par l'octroi d'habilitations le nombre de personnes habilitées à créer, valider la création de tiers et assurer la gestion de la base (« nettoyage »).
	Sécuriser l'alimentation de la base tiers par déversement d'applications métier. Un audit régulier de la base tiers devrait permettre de la fiabiliser. Certaines entités font appel à un prestataire notamment pour effectuer un contrôle des numéros de SIRET.
	<ul> <li>Utiliser les fonctionnalités du système d'information pour paramétrer des blocages ou alertes.</li> </ul>
	Mesures de contrôles proposées :
	Contrôle mutuel / auto contrôle ; Contrôle de la présence du montant engagé et cohérence entre la comptabilité des engagements et les mandats effectués.
	NB : des contrôles doivent être menés régulièrement pour s'assurer que lors de la création d'un nouveau tiers, ce demier n'existe pas déjà dans la base. La création d'un tiers de surcroît devrait être associée à une séparation des tâches entre la personne qui saisit les éléments notamment le compte bancaire et la personne qui valide ces informations dans la base.

## Contrôle de supervision a posteriori :

Contrôle a posteriori par échantillon (à définir selon la taille de la collectivité, la volumétrie et les moyens disponibles)

Utiliser les tistes éditées par le système d'information pour contrôler un certain nombre d'engagements.

L'encadrement réalisera un contrôle exhaustif afin de s'assurer de la correcte salsie dans le système d'information des items liés à l'engagement (tiers, montant, imputation, antériorité de l'engagement, personne habilitée à engager).

Il s'attachera à vérifier l'effectivité des mesures mises en œuvre relatives à la création des tiers à partir d'un échantillon de 30 tiers.

Contrôle par échantillon et selon périodicité (à définir selon la taille de la collectivité et la volumétrie des tiers crées) du respect des consignes relatives à la gestion des tiers.

Utiliser les restitutions disponibles par le système d'information afin d'identifier les anomalies sur les tiers et procéder à un contrôle exhaustif des anomalies.

Ces contrôles donneront lieu à un bilan qui permettra la mise en œuvre de mesures correctives.

BOT MINE CONT.	BISQUE Nº 8
Projectie Commence	AISWOE W/B
Tagne Constitution at perificab	on du servicii fall
Operation . Controlle du service fait	
Objecții Régularită, sincărite fora Risque Absence de controle réal	
Détail composants risque Facteurs déclenchant :	Dispositif de contrôle interne Généralités :
racteurs decienchant.	
Absence de contrôle réel du service fait /	L'ordonnateur est chargé de la liquidation des factures. La liquidation a pour objet de vérifier la réalité de la dépense et d'arrêter le montant de la dépense.
Absence de personne désignée pour procéder au contrôle réel du service fait.	Elle est effectuée au vu des titres établissant les droits acquis aux créanciers (décret GBCF art 31).
La personne responsable n'est pas informée de la livraison / de la réception	I doe le tominassent à pieti acceptibil ses oplifations (doaintre, doaine) bat tappoit a la
des travaux / de la réalisation de la prestation.	Contraine.
Les personnes chargées du contrôle	C'est la première étape de la liquidation.
n'ont pas la compétence technique suffisante pour apprécier la qualité de service réalisé ou de la livraison / ou n'ont	La vérification du service fait n'est pas qu'une formalité administrative, elle ne se limite pas à l'apposition de la signature d'une personne habilitée sur le bordereau de mandats. L'article 12 du GBCP édicte que l'ordonnateur atteste sous sa responsabilité du service fait.
pas accès aux documents nécessaires (bon de livraison – documents relatifs au marché à la convention) – défaut de formation Le signataire n'a pas délégation,	Le fait d'apposer sa signature et de certifier " le service fait " sur un bordereau sans avoir vérifié au préalable la réalité et la conformité du " service fait " constitue une infraction aux règles d'exécution de la dépense (art. 313-4 du code des juridictions financières) et expose son auteur à une amende prononcée par la CDBF (CDBF – 22 juin 1992 – Loing et CDBF 18 juin 1997 – Vilain).
Evènement :	Decumentation
	Documentation : - Rédaction et diffusion d'un Guide de procédure interne
Le service fait n'est pas contrôlé / est mal contrôlé.	- Diffusion Décret de 2007-450 du 25 mars 2007 sur les PJ - Annexe 1 du CGCT
	http://www.collectivites-locales.gouv.fr/pieces-justificatives-des-depenses- publiques-locales-2
	<ul> <li>Code des marchés / Marché – convention – contrat – bon de commande – bon de livralson – PV de réception</li> </ul>
	- sits: Collectivités-localesgouv.fr/finances locales / les dépenses
	Tracabilité :
	<ul> <li>Signature des bons de livraison par la personne compétente (délégations de signatures formalisées et actualisées)</li> </ul>
-	Archivage des bons de livraison à rapprocher des bons de commande.
Impacts:	Organisation:
La prestation n'est pas conforme voire inexistante => fraude / Dépense	Mettre en place d'un double niveau de contrôle :
irrégulière – surcoûts.	<ul> <li>1 – Réception de la Ilvraison : formalisation par un document (bon de livraison)</li> <li>2 – Vérification de la qualité / conformité des blens ou services livrés au regard de la</li> </ul>
Pertes de voies de recours à l'encontre	2 — verification de la qualite r comornite des biens du services livres au regard de ta commande ⇒ formalisation par un document.
du fournisseur.  Fiablifié: mauvaise qualité des rattachements de charges.	Désignation de responsables de la certification du service fait dans unité / service en tenant compte des compétences techniques nécessaires. L'organisation doit être formalisée notamment par la mise en place de délégations de signature (éventuellement selon montants,
Infraction aux règles d'exécution de la dépense publique (art. L 313-4 du Code	type de dépense). Les délégations doivent être actualisées régulièrement.
des juridictions financières) => amende pouvant être infligée par la CDBF.	Mesures de contrôles proposées :
Allongement des délais de réalisation d'une opération par exemple si la commande réceptionnée n'est pas conforme et qu'il faut passer une nouvelle	Contrôle mutuel/ auto contrôle ;  A la réception de la livraison : rapprochement avec le bon de commande.
	Vérification de la conformité : rapprochement avec le bon de livraison, le bon de commande et le document formalisant la réception.
commande pour répondre au besoin Déficit d'image de la collectivité vis à vis	Contrôle de supervision à posteriori
Denct d'image de la collectivité vis à vis des administrés et des fournisseurs: impact politique pour les élus.	Mettre en place un contrôle hiérarchisé du service fait qui sera adapté à la taille de la collectivité, ses moyens et son organisation. Ce contrôle pourra tenir compte des montants, des types de dépenses
	Contrôle de l'effectivité des mesures mises en place : contrôle par échantillon (seuils / familles de biens ou services ) à partir des mandatements réalisés ; il s'agit de reconstituer la totalité des opérations intervenues depuis la livraison et ayant conduit à certifier le service fait.

# ÉPREUVE N° 11