



HAL
open science

CONSOLIDATION ET SECTEUR PUBLIC LOCAL : GENESE ET EVOLUTION DES PRATIQUES

Evelyne Lande, Sébastien Rocher

► **To cite this version:**

Evelyne Lande, Sébastien Rocher. CONSOLIDATION ET SECTEUR PUBLIC LOCAL : GENESE ET EVOLUTION DES PRATIQUES. LA COMPTABILITE, LE CONTRÔLE ET L'AUDIT ENTRE CHANGEMENT ET STABILITE, May 2008, Cergy-Pontoise, France. pp.CD Rom. halshs-00525402

HAL Id: halshs-00525402

<https://shs.hal.science/halshs-00525402>

Submitted on 11 Oct 2010

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

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

CONSOLIDATION ET SECTEUR PUBLIC LOCAL : GENESE ET EVOLUTION DES PRATIQUES

Evelyne LANDE et Sébastien ROCHER

RESUME	ABSTRACT
<p>Les scandales financiers de nombreuses villes françaises à la fin des années 1980, dus le plus souvent à la défaillance financière de leurs satellites, ont mis à jour les limites du système comptable alors en vigueur. En effet, il était impossible d'avoir une vision globale de la situation financière d'une ville et de ses démembrements. La consolidation des comptes a été présentée comme une technique appropriée pour répondre à ce besoin. Depuis la fin des années 80, de nombreuses méthodes de consolidation ont ainsi vu le jour dans le secteur public local. Cet article met tout d'abord en évidence, au travers d'une description longitudinale, les étapes du développement et de l'évolution de la consolidation des comptes dans le secteur public local français. Puis, chaque étape est analysée au travers des stratégies de réforme qu'elle comporte à l'aide du modèle d'étude des réformes comptables développé par Lüder (1989, 2002). Les résultats des réformes sont discutés et les apports des stratégies de réforme sont présentés.</p>	<p><i>Consolidation in the French local public sector: genesis and evolution of the practices</i></p> <p>The financial difficulties of many French cities at the end of the 1980s, due generally to the financial failure of some of their satellites, highlighted the limits of their accounting system. Indeed, it was impossible to have a global vision of the financial standing of a city and its dismemberments. The consolidation was presented like a relevant technique to meet this need. Since the end of the 1980s, several methods of consolidation has been developed in the local public sector. This article presents the stages of the development and the evolution of the consolidation in the French local public sector. Then, each stage is analyzed through the strategies of reform used, based on the model of study of accounting reforms developed by Lüder (1989, 2002). The results of the reforms are discussed and the contributions of the strategies of reform are presented.</p>
<p>Mots clés : consolidation, Lüder, secteur public local</p>	<p>Keywords : consolidation, Lüder, local public sector</p>

Correspondance :

Evelyne LANDE

Professeur des Universités, Université de POITIERS, IAE de POITIERS
CEREGE, Centre de Recherche en Gestion
20 Rue Guillaume VII Le Troubadour - BP639 - 86020 Poitiers Cedex – France
Tel : 05 49 45 44 79
Courriel : elande@iae.univ-poitiers.fr

Sébastien ROCHER

Maître de conférences, Université de POITIERS, IAE de POITIERS
CEREGE, Centre de Recherche en Gestion
20 Rue Guillaume VII Le Troubadour - BP639 - 86020 Poitiers Cedex – France
Courriel : srocher@iae.univ-poitiers.fr

CONSOLIDATION ET SECTEUR PUBLIC LOCAL : GENESE ET EVOLUTION DES PRATIQUES

La multiplication et l'extension des compétences des collectivités locales ont conduit à rechercher une vision globale de leur situation financière, tout d'abord dans l'optique d'une agrégation avec la comptabilité économique nationale dans une logique centralisatrice, puis dans une logique territoriale, suite aux différentes étapes de la décentralisation engagée en France dès 1982. En effet, la décentralisation de l'Etat a conduit à un recours accru des collectivités territoriales à l'externalisation des services publics. Ce phénomène a entraîné *de facto* l'implication d'entités disparates dans la gestion publique (établissements publics, sociétés d'économie mixte locales, associations, offices publics, entreprises privées...). Il est donc apparu nécessaire d'appréhender la situation financière de ces nouveaux ensembles constitués des collectivités locales et de leurs satellitesⁱ.

La consolidation des comptes, méthode prisée par le secteur privé, notamment pour sa capacité à refléter le périmètre d'entreprises appartenant à un même groupe et fournissant une vision globale de l'activité économique de cet ensemble, se posa comme une réponse technique pertinente (Guerrier, 1988). Différentes pratiques de collectivités locales françaises ont ainsi vu le jour, de la première tentative de la ville d'Orléans en 1970 (Bouinot, 1977), à la multiplication d'expériences diverses et variées dont les années 1990 ont été témoins (Lande, 1996 ; Lande et Rousseau, 2003 ; Rocher, 2006a).

La consolidation s'est réellement imposée dans le secteur public local français au début des années 1990ⁱⁱ suite aux nombreux cas de difficultés financières répertoriés parmi les collectivités territoriales françaises du fait de difficultés de leurs satellites. L'Ordre des experts-comptables (OEC) a ainsi proposé en 1992 une méthodologie de consolidation des comptes à l'usage des collectivités locales, sur la base d'une transposition des pratiques du privé au secteur public. Cette méthode était en adéquation avec le choix de nombreuses

collectivités françaises qui, ne trouvant pas une réponse satisfaisante au besoin d'une vision élargie de leur sphère de compétence, avait développé, le plus souvent en partenariat avec des professionnels du secteur privé, des méthodes de consolidation fortement inspirées des pratiques des sociétés commerciales : définition du périmètre en fonction du niveau de contrôle de la collectivité sur ses satellites (contrôle exclusif, contrôle conjoint, influence notable à partir de l'importance des droits de vote et l'importance du financement direct et indirect et la nature des relations contractuelles), référence aux notions d'intégration globale et proportionnelle ou à la mise en équivalence...

Cependant, la consolidation des comptes a connu une faible mise en application et une diffusion limitée dans le secteur public local. Plusieurs raisons expliquent ce constat, parmi lesquelles des difficultés techniques sous-jacentes à la mise en place de la consolidation (nombreuses nomenclatures différentes dans le secteur public local, pas de production d'un bilan ou d'un compte de résultat, remise en cause de la notion de contrôle suite à l'émergence de l'intercommunalité à fiscalité propre à la fin des années 1990...), des difficultés matérielles et humaines, telle la nécessité d'un personnel administratif en nombre suffisant et possédant les compétences techniques nécessaires, des difficultés politiques, puisque l'absence d'obligations réglementaires transformait, de fait, la mise en place de la consolidation en un choix politique et, enfin, des difficultés stratégiques relatives aux stratégies de mise en oeuvre des méthodes de consolidation des comptes.

L'objectif de cet article est d'analyser les évolutions de la consolidation dans le secteur public local. Pourquoi et comment ces méthodes ont-elles été mises en place ou, en d'autres termes, quelles stratégies de mise en oeuvre ont prévalu, pour quels résultats ? Qui furent les acteurs mobilisés ?

Cet article est fondé sur une étude longitudinale du développement de la consolidation des comptes dans le secteur public local français, auquel les auteurs ont pris part. Les données sont issues de deux travaux doctoraux, de la participation par les auteurs au développement de cinq méthodes de consolidation différentes, de 1993 à 2006, en partenariat avec différentes collectivités locales, de la participation active aux groupes de travail dirigés par la Direction Générale de la Comptabilité Publique (DGCP), Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie (MINEFI) en matière de consolidation de l'information financière des collectivités localesⁱⁱⁱ. Ces différentes sources ont permis de multiples rencontres avec des professionnels des secteurs privé et public intéressés à ce sujet ainsi qu'avec des administratifs et des élus afin de saisir leurs besoins en la matière.

Le modèle de Lüder (1989, 1992, 1994a, 1994b, 2002) est utilisé pour comprendre l'articulation des besoins d'informations des acteurs autour des réformes comptables et ce, pour chaque grande phase qui ont marqué l'évolution de la consolidation des comptes dans le secteur public français.

Cet article présente dans une première partie une description longitudinale du développement de la consolidation dans le secteur public local. Un panorama des spécificités techniques des différentes méthodes créées depuis la fin des années 1980 est dressé. La deuxième partie met en évidence que la progression « linéaire » décrite dans la première partie masque des stratégies de mises en place des réformes très différentes, aux résultats disparates. Il apparaît ainsi que la logique de transfert de la consolidation des comptes appliquée dans le secteur privé tend à disparaître au profit d'une logique de création d'une méthode propre au secteur public local.

1 – Le développement de la consolidation dans le secteur public local français

De 1980 à aujourd'hui, les pratiques des collectivités locales en matière de consolidation ont évoluées, tant dans leurs objectifs qu'au regard des acteurs qui ont développé et appliqué cette méthode comptable. Quatre grandes étapes peuvent ainsi être identifiées.

1.1 – La fin des années 1980 : le besoin d'une information financière consolidée dans le secteur public local

Les sinistres financiers de certaines communes françaises à la fin des années 1980 (Angoulême, Briançon...) eurent souvent comme cause la dégradation de la situation financière de leurs satellites, que les comptes des collectivités locales n'intégraient pas et qu'il était donc difficile d'anticiper.

La consolidation des comptes des collectivités locales et de leurs satellites est donc apparue comme une voie à développer pour répondre à ce besoin d'une information financière plus complète. En 1991, la Cour des comptes, dans son rapport public au Président de la République consacré à l'endettement et à la trésorerie des collectivités locales, relevait que l'absence de consolidation des opérations des satellites et organismes périphériques hors budget nuisait à l'appréciation juste et fiable de la situation financière des collectivités locales.

En réponse à ces scandales financiers, le législateur a introduit la consolidation au travers de l'obligation de présentation consolidée des résultats afférents au dernier exercice connu du budget principal et des budgets annexes de la commune (article 13 de la loi du 6 février 1992

relative à l'administration territoriale de la République). En réalité, il s'agit d'une simple sommation des réalisations de l'exercice et des restes à réaliser, et les flux budgétaires entre budgets ne sont pas éliminés (Ravary, 2001).

1.2 – Les années 1990 : le développement de méthodes de consolidation inspirées du secteur privé

En marge de ces nouvelles obligations légales, plusieurs collectivités ont développé, par elles-mêmes ou en partenariat avec des professionnels du secteur privé^{iv} leurs propres méthodes de consolidation de leurs comptes et de ceux de leurs satellites, en appliquant le modèle de la consolidation comptable suivi par les entreprises, tout en incorporant les spécificités propres à leur contexte. L'encadré 1 présente un panorama des caractéristiques et des particularités de quelques méthodes développées par des villes françaises.

Encadré 1 : Quelques exemples de méthodes de consolidation dans des communes françaises dans les années 1990

- | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>⇓ En 1992 Aulnay-sous-Bois, Issy-les-Moulineaux, Louveciennes et Rosny-sous-Bois</p> <p><u>Caractéristiques</u> :</p> <ul style="list-style-type: none">- Consolidation de type comptable, sans prise en compte des structures intercommunales. <p><u>Particularités</u> :</p> <ul style="list-style-type: none">- A Issy-les-Moulineaux, une sous-consolidation a été effectuée par blocs homogènes (Sociétés d'économie mixte locales (SEML) d'une part, associations de l'autre. <p>⇓ La même année, la ville de Douai</p> <p><u>Caractéristiques</u> :</p> <ul style="list-style-type: none">- Exercice ponctuel de consolidation impliquant 14 satellites : une SEML, 3 syndicats intercommunaux et 10 associations. <p><u>Particularités</u> :</p> <ul style="list-style-type: none">- La mise en évidence de l'impact financier des politiques menées a été l'un des résultats appréciés de ce travail (réalisé à l'époque à partir de la nomenclature M 12).- Le périmètre de consolidation a été constitué en fonction du degré d'influence de la ville sur la marge de manœuvre de l'entité considérée (c'est à dire qu'elle a intégré les satellites dont l'action dépend des orientations qu'elle donne à sa politique), et non pas en fonction de l'importance de sa participation financière.- La consolidation effectuée ne portait pas sur les éléments d'actif immobilisés, en raison du manque d'homogénéité des référentiels comptables. <p>⇓ L'expérience de la ville d'Angers</p> <p><u>Caractéristiques</u> :</p> <ul style="list-style-type: none">- Consolidation de type comptable, utilisant selon les entités la méthode de l'intégration globale (lorsque |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

la ville les contrôle majoritairement) ou proportionnelle (pour les SEM où le contrôle exercé n'est que conjoint), et pour les structures intercommunales.

Particularités :

- La démarche de la ville consiste à partir de sa comptabilité analytique, ce qui lui permet de rattacher ses opérations aux différentes fonctions, mais aussi de répartir les frais de personnel et autres charges indirectes.
- L'élimination des opérations réciproques est effectuée par neutralisation des subventions, participations et déficits ou excédents des budgets annexes rapportés au budget principal.
- Les risques ont donné lieu à un calcul et à la prise en compte d'une provision pour risque (garanties d'emprunt, opérations d'aménagement ou de construction).

⇓ **La ville de Marseille (dès 1989)**

Caractéristiques :

- Démarche de consolidation du budget principal avec ses budgets annexes enrichie d'une agrégation des données permettant d'évaluer les risques financiers (épargne nette, investissement, endettement) liée à ses satellites (en pratique SEM, organismes et associations gestionnaires de services publics), dont elle a délimité le périmètre par un double critère d'influence et financier.

Particularités :

- La consolidation a été opérée à 100%
- A partir de 1996 un deuxième périmètre, plus large, au sein duquel une méthode de combinaison des comptes a été mise en œuvre, limitée également aux agrégats, avec pour objectif d'évaluer les risques.

⇓ **La ville d'Orléans en 1992 (sur les comptes 1991)**

Caractéristiques :

- un compte de résultat et un bilan consolidés sont présentés.
- Le périmètre (composé d'environ 70 entités) est délimité en fonction de critères financiers et juridiques (pouvoir de décision et de contrôle de la ville sur ses satellites, conventions d'objectifs signés) ; les données consolidées permettent également des restitutions par secteurs d'activités (enseignement, culture,...).

Particularités :

- La consolidation se fait par intégration (ou agrégation lorsque l'entité ne dispose pas d'un capital social) globale ou proportionnelle, mais aussi par « mise en équivalence » lorsque le pourcentage de participation de la ville est inférieur à 50 % ; pour les établissements publics locaux, le niveau de participation de la ville aux dépenses détermine le pourcentage de consolidation.
- Une sous-consolidation est effectuée au niveau du centre communal d'action social (CCAS) (budgets annexes et budget principal)
- Une analyse financière est effectuée, portant sur chacune des entités et sur l'ensemble du « groupe communal ».
- Un état des engagements hors bilan (garanties d'emprunt octroyées par la ville) est par ailleurs constitué.
- Une mise en évidence des flux avec les satellites (intégrant les prestations en nature) permet de visualiser le niveau d'aide qui leur est apporté par la ville (en revanche les mouvements réciproques entre entités satellites sont beaucoup plus difficiles à mettre en évidence et à neutraliser).

⇓ **La ville de Nantes**

Caractéristiques :

- Enrichissement du rapport annuel de la ville d'informations relatives à son « groupe ville »
- Présentation d'une cartographie intégrant les structures et les organismes partenaires (organismes du logement social, SEM, associations).

Particularités :

- Chaque organisme partenaire, classé par grand domaine d'intervention de la ville (aménagement, logement social, ...), fait l'objet d'une description synthétique (objet social, effectif salarié) précisant l'importance du lien financier avec la ville (pourcentage de participation dans le capital, montant de la subvention versée,...).
- La même information est donnée, depuis 2001, pour ce qui concerne les partenaires de la communauté urbaine.
- Au titre de l'année 2000 le rapport présentait « une approche consolidée du groupe ville », qui agrège les comptes de la ville et ceux de ses principaux satellites (intégration à 100 % lorsque la ville est majoritaire dans le capital ou les ressources, proportionnelle dans le cas contraire). Quelques grands indicateurs consolidés sont ainsi mis en évidence (capacité d'autofinancement, endettement,...) et

commentés.

- Le rapport 2001 met en évidence la transformation des missions de la ville induite par la création de la communauté urbaine, et l'impact qui en découle sur son budget.
- Une annexe synthétise les comptes des différentes composantes du « groupe ville », qui sont ainsi juxtaposés dans le document (y compris s'agissant du budget annexe de la ville).

Source : DGCP, document de travail, 2002.

En parallèle à ces diverses expérimentations, un cadre de consolidation comptable dans le secteur public a été proposé par l'OEC en 1992, sur la base d'une transposition des pratiques du privé au secteur public. L'objectif de cette méthode de consolidation des comptes se déclinait en cinq grands points (OEC, 1992, p. 20)^v :

- évaluer les risques financiers ;
- améliorer la gestion des collectivités locales ;
- apprécier le poids économique et financier réel d'une collectivité ;
- effectuer des comparaisons ;
- évaluer les politiques publiques.

Selon cette approche, le groupe territorial est défini en fonction du niveau de contrôle de la collectivité sur ses satellites (OEC, 1992, p. 33) : le contrôle exclusif, le contrôle conjoint, l'influence notable, à partir de l'importance des droits de vote et l'importance du financement direct et indirect et la nature des relations contractuelles. Quant aux méthodes de consolidation, il est fait référence à l'intégration globale, l'intégration proportionnelle et la mise en équivalence (OEC, 1992, p. 47).

Enfin, une méthode de consolidation par fonctions (c'est-à-dire par grandes compétences des collectivités locales), par opposition à une consolidation par nature, a également été développée par Lande (1996). Les atouts de cette méthode de consolidation, inspirée des préceptes en vigueur dans le secteur privé, résident dans la prise en compte des besoins d'information des élus et des citoyens, centrés sur des informations financières par politiques publiques.

1.3 – La fin des années 1990 : La remise en cause de l'application du modèle de consolidation du secteur privé

Les différentes méthodes de consolidation développées dans le secteur public local au cours des années 1990 ont démontré la possibilité de transposer cette technique du privé au public. Cependant, ce transfert s'est accompagné de nombreuses difficultés sur les plans technique, informationnel et conceptuel.

Concernant les difficultés techniques, le secteur public local se caractérise par l'utilisation de nombreuses nomenclatures comptables différentes^{vi} et par des pratiques comptables différentes (rattachement des charges à l'exercice, amortissements, etc.). Par ailleurs, il n'est pas toujours aisé d'éliminer totalement les flux réciproques entre entités, de par la difficulté de les identifier, mais également face aux difficultés pour obtenir les informations (par exemple de la part des délégataires de service public, des associations, etc.). De plus, la notion de contrôle n'est pas toujours pertinente dans le choix d'intégrer ou non les satellites dans le périmètre de consolidation. Il en est ainsi de la question de la prise en compte de l'intercommunalité à fiscalité propre dans le groupe communal. Il n'existe aucun lien de dépendance entre ces deux niveaux. Dès lors, d'un point de vue comptable, l'intégration de l'intercommunalité dans le périmètre communal ne peut avoir lieu puisque la commune ne peut pas « s'approprier » les résultats de l'organisme intercommunal (et inversement). Certes, la prise en compte de l'échelon intercommunal dans le périmètre d'une commune peut être fait suivant la part de cette dernière dans l'établissement public de coopération intercommunale (EPCI) à fiscalité propre dont elle est membre, mais une telle méthode nécessite de définir le mode de calcul de la part de la commune. Plusieurs possibilités sont

envisageables : par exemple, doit-on privilégier le niveau de contribution financière de la commune dans les ressources de l'EPCI, sur la base de l'incidence fiscale de la commune dans l'EPCI ; ou doit-on plutôt choisir d'intégrer l'EPCI à l'aide d'une clé de répartition fondée sur la population respective des communes membres ? Ces deux exemples ne conduiraient pas au même résultat final pour la collectivité.

Enfin, subsiste la question de la comparabilité des informations consolidées entre territoires communaux. Même dans l'hypothèse d'une méthode de consolidation homogène, les modes de gestion des services et les choix des collectivités en la matière (services gérés directement ou délégués), ainsi que la multitude de possibilités concernant les modes opératoires, limitent l'intérêt d'états financiers consolidés sur les bases de la consolidation comptable, face à l'objectif initial de comparaison de groupes territoriaux. Ce dernier point rejoint les limites informationnelles de la consolidation des comptes dans le secteur public local.

Concernant les limites informationnelles, elles sont dues à la réponse incomplète apportée aux besoins des utilisateurs des états financiers consolidés dans le secteur public local. Lande (1998, p. 111) identifie trois finalités principales aux états financiers dans le secteur public local :

- rendre compte des choix de gestion de l'ensemble des activités gérées par les élus (optique des électeurs) ;
- rendre compte du niveau de service rendu à la population (optique des citoyens) ;
- rendre compte des choix financiers (optique des redevables, des organes de surveillance et des investisseurs créanciers).

Ce dernier point peut être assimilé aux besoins d'information « primaires » attachés aux états financiers consolidés, en accord avec les objectifs attachés à la consolidation dans le secteur privé (comparaison des résultats des groupes de société).

Les deux premiers objectifs peuvent, quant à eux, être vus comme des besoins d'information « secondaires » des états financiers consolidés : ce sont les électeurs, les citoyens et les élus qui sont visés. Bien que ces objectifs ne sont pas inscrits dans la consolidation des comptes ils correspondent aux finalités recherchées par les collectivités qui ont développé leurs propres méthodes de consolidation, comme en témoigne la multitude de méthodes disparates présentée dans l'encadré 1.

Comme le souligne Lande (1998, p. 111), « l'analyse des besoins des utilisateurs montre qu'ils poursuivent des objectifs parfois différents, ce qui génère des différences au niveau de la finalité des états financiers consolidés et de la conception de l'entité comptable consolidée [...] en raison des diverses finalités assignées aux états financiers, la définition de l'entité comptable consolidée suivant les normes du secteur privé ne permettrait pas de satisfaire l'ensemble des besoins exprimés par les utilisateurs. En effet, la définition de l'entité comptable consolidée dans le secteur privé se fixe sur un groupe d'utilisateurs privilégiés : l'investisseur financier et l'actionnaire ».

Enfin, au niveau conceptuel, toutes les méthodes de consolidation comptable développées dans le secteur public local français au cours des années 1990 s'inscrivent dans l'idéologie de ce que doit être la consolidation (Rocher, 2006b). Or, une différence majeure entre les pratiques des entreprises privées et les collectivités locales en matière de consolidation réside dans la finalité d'une telle information. Si dans le premier cas, une logique « ascendante » des résultats prédomine, dans le secteur public local, c'est une logique « descendante » qui opère (Rousseau et Rocher, 2006). En effet, dans le secteur privé, on observe une remontée des résultats des filiales et sociétés contrôlées et un résultat global du groupe. Ce cas ne s'applique pas au secteur public local, où c'est la collectivité centre (la commune par exemple), qui aide financièrement ses satellites et partenaires. On parle alors d'impact

financier pour la collectivité (réduction des marges de manœuvre, augmentation de l'endettement total, etc.), tandis que pour une société mère, il sera plutôt fait référence à une capacité financière, au travers de la substitution des titres de participation qui figurent dans son bilan, par la part des capitaux propres, y compris le résultat de l'exercice des sociétés contrôlées.

1.4 – Les années 2000 : L'émergence de méthodes de consolidation propres au secteur public

Face aux limites et lacunes des tentatives de développement de méthodes de consolidation sous l'impulsion de l'OEC, de cabinets de conseil ou des collectivités elles-mêmes, la Direction Générale de la Comptabilité Publique (DGCP) a engagé différents travaux afin d'aboutir à des informations offrant une vision élargie du périmètre des collectivités locales. Trois voies de développement ont été envisagées autour^{vii} :

- de la consolidation comptable du budget principal et des budgets annexes ;
- de la consolidation territoriale ;
- de la consolidation des risques.

Hormis le fait d'apporter une réponse technique plus adaptée aux réalités du secteur public local et une meilleure réponse aux besoins d'information des acteurs des états financiers consolidés, le développement de ces méthodes s'explique également par la réforme du Ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie qui a conduit notamment le Trésor public à accentuer son rôle de conseil auprès des collectivités territoriales françaises.

1.4.1 – La consolidation du budget principal et des budgets annexes

Ce premier projet avait pour but de répondre aux limites des pratiques réglementaires en matière de consolidation des informations financières et d'intégrer les besoins d'information « primaires ». Ce projet a notamment été orienté sur la reconnaissance des opérations réciproques entre budgets et se fonde sur une notion de contrôle total. A l'aide de cette méthode, le but est de proposer une méthode d'analyse financière consolidée des communes en ne prenant en compte que les budgets annexes. Ces derniers sont intégrés dans le périmètre de consolidation, qu'il s'agisse de services publics administratifs ou de services publics à caractère industriel et commercial. Ces travaux s'inscrivent à la suite des premiers apports de la DGCP en la matière, notamment la diffusion de fiches de situation financière consolidée (budget principal et budgets annexes) pour les EPCI à caractère urbain et les villes de plus de 10 000 habitants, à partir de l'exercice 2001.

Un groupe de travail regroupant comptables publics et membres des services financiers de quelques collectivités locales, a été constitué pour créer cette méthode. De plus, ce projet est adossé au développement d'une application informatique.

En parallèle de ce premier projet, il est apparu nécessaire d'intégrer les besoins d'information « secondaires » évoqués supra des collectivités locales pour répondre aux limites des techniques de consolidation comptable appliquées dans le secteur public local. Deux méthodes ont ainsi été développées : l'agrégation territorialisée et la consolidation des risques.

1.4.2 – L'agrégation territorialisée

L'extension des compétences des collectivités locales, accompagnée par une demande croissante de services publics, a conduit à une diversification de leurs modes d'intervention, notamment dans le cadre du développement de l'intercommunalité, et au renforcement des

partenariats entre les différents niveaux de collectivités pour leur mise en œuvre. Cette complexification du paysage local rend difficile, pour le citoyen, la vision globale de l'affectation et de l'utilisation des ressources prélevées et, pour les collectivités, l'information et la mise en perspective de leurs choix ou de leurs réalisations dans chaque domaine leur incombant.

La DGCP a développé une information agrégée par grands domaines de compétences et retraçant la participation de chaque strate de collectivité^{viii} sur un territoire donné, afin de permettre :

- pour le citoyen, de mieux connaître les compétences de chaque niveau de collectivité et de mieux cerner, grâce notamment à des données en euro par habitant, la part de chacune dans le service rendu ;
- pour les collectivités, d'une part, de connaître le volume global des dépenses relatives à chaque domaine de compétences au regard de l'ensemble des collectivités qui y participent, d'appréhender le volume global de la dette et de la pression fiscale au niveau de chaque collectivité sur un territoire donné et, d'autre part, de mettre en avant le rôle effectif de chaque strate de collectivité dans le service rendu, ainsi que la répartition des prélèvements entre les différentes collectivités ;
- de contribuer à appréhender les effets de l'intercommunalité, tant au plan des compétences que des actions menées et de leurs financements par les différents niveaux de collectivités ;
- pour des acteurs externes, tels les prêteurs, de pouvoir additionner le niveau d'endettement de chaque niveau de collectivité, dont le garant final est le contribuable local.

En cela, l'agrégation territorialisée répond au premier des deux besoins d'information « secondaires », relatif à la nécessité de rendre compte du niveau de service rendu à la population.

Cette méthode transforme radicalement la problématique de la consolidation, passant d'une logique traditionnelle horizontale (entité « consolidante » et satellites) à une logique verticale (agrégation des différentes strates de collectivité sur un même territoire et incidence par compétence).

1.4.3 – La consolidation des risques

Les collectivités locales répondent aux besoins de leurs citoyens en organisant et en gérant des services publics locaux. Pour ce faire, elles peuvent choisir de les gérer directement ou de les déléguer. La gestion déléguée permet à une collectivité de confier à des personnes morales l'exécution de certains services publics, tout en conservant la maîtrise dans la mesure où le délégataire doit rendre des comptes à la collectivité sur sa gestion du service.

Un service public peut être délégué à une entité privée (société commerciale, association, groupement d'intérêt économique), à un organisme mixte (société d'économie mixte locale, groupement d'intérêt public), ou à un organisme public (établissement public, régie communale ou intercommunale pour le compte de collectivités autres que celles de rattachement). Cette multitude d'entités engendre l'existence de nombreux liens financiers avec la collectivité (subventions financières, mises à disposition de moyens humains et matériels, garanties d'emprunts...).

Les collectivités peuvent également avoir recours à des partenaires extérieurs, totalement indépendants, auxquels elles sont liées par des relations contractuelles (délégataires de

services publics, marchés publics, marchés d'entreprises de travaux publics, bail emphytéotique administratif, etc.). Ces engagements sont souvent multiples et mal suivis car ils ne figurent ni obligatoirement ni explicitement dans les documents budgétaires examinés par l'assemblée délibérante. De plus, ils font le plus souvent l'objet d'avenants, susceptibles de modifier substantiellement l'engagement initial pris par la collectivité.

Afin de mieux cerner les éventuelles conséquences néfastes de ces relations, la DGCP a développé en 2004 une méthode de regroupement et d'analyse des risques à l'attention des collectivités locales françaises, qu'il s'agisse des régions, des départements, des communes ou de leurs groupements. L'objectif de cette méthode, pour une collectivité donnée, est de disposer d'une vision globale homogène de sa situation financière et d'anticiper les répercussions financières découlant des risques ainsi identifiés. Cet outil, qui s'adresse en premier lieu aux décideurs locaux, doit donc les aider dans l'évaluation des marges de manœuvre dont ils disposent. L'application de cette méthode par une collectivité donnée doit lui permettre d'avoir une meilleure vision de sa situation financière ainsi que de l'impact des risques périphériques recensés sur ses marges de manœuvre. Cette méthode est en rupture avec la finalité de la consolidation en proposant aux collectivités locales une information prospective sur leurs marges de manœuvre.

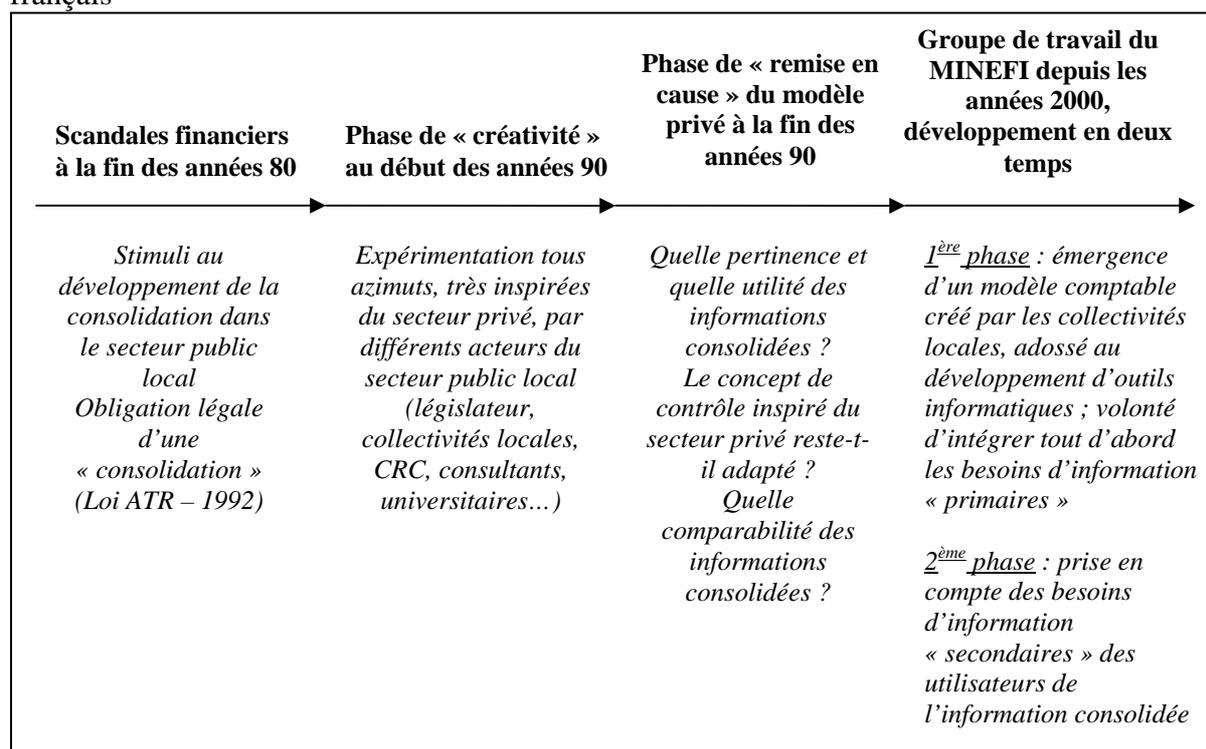
La notion de risque, à la base de cette méthode, recouvre « *toute situation ou tout évènement relatif à un satellite ou partenaire susceptible d'avoir un effet négatif sur la situation financière de la collectivité* ». Cela signifie donc que les événements financiers, mais également juridiques, sociaux, patrimoniaux, ou encore stratégiques, générateurs de risques et pouvant entraîner une sollicitation financière auprès de la collectivité, sont pris en compte. Dès lors, le périmètre issu de l'application de la méthode variera suivant l'existence ou non de

risques périphériques pour la collectivité étudiée. La notion de contrôle n'est donc pas utilisée pour définir le périmètre de la consolidation par les risques. Cette approche permet ainsi de dépasser les difficultés actuelles que rencontrent les méthodes de consolidation des comptes dans le secteur public, face, d'une part, à la multitude de référentiels comptables en vigueur ainsi qu'au difficile recensement des opérations réciproques, et d'autre part, face à la difficile prise en compte des EPCI dans le périmètre d'une ville, ou inversement.

La consolidation des risques répond au deuxième besoin d'information « secondaire » identifié supra, relatif à la nécessité de rendre compte des choix de gestion de l'ensemble des activités gérés par les élus, au travers des risques engendrés pour la collectivité.

Le schéma 1 synthétise l'enchaînement des différentes phases de développement de la consolidation dans le secteur public local présentées supra.

Schéma 1 : Le développement des méthodes de consolidation dans le secteur public local français



La création de différentes méthodes de consolidation depuis le début des années 1990 se caractérise par des stratégies de mises en œuvre propres à chaque phase. La partie suivante met en évidence ces stratégies auxquelles sont adossées ces différentes phases.

2. Les stratégies de mises en œuvre de la consolidation dans le secteur public local français

Le modèle de Lüder (1989, 2002) est présenté dans une première sous-partie avant d'être appliqué, dans une deuxième sous-partie, au développement de la consolidation des comptes dans le secteur public local français.

2.1 – L'analyse des réformes comptables : une lecture grâce au modèle de Lüder (1989, 2002)

Afin de comprendre l'évolution des méthodes de consolidation dans le secteur public local français, le modèle contingent développé par Lüder (1989, 1992, 1994, 2002) est appliqué. Ce modèle, issu d'études internationales comparatives, est à la base de nombreuses études nationales donnant un éclairage sur le développement dans le temps d'une pratique comptable (Yamamoto, 1999 ; Ter Bogt, 2006).

En accord avec Lüder (1989), il est nécessaire de prendre en compte, dans un premier temps, l'incidence du contexte national. Puis, une seconde analyse est faite grâce à l'application du modèle d'étude des réformes comptables de Lüder (2002).

2.1.1 – La prise en compte du contexte national

Lüder (1989) met en évidence une relation entre les variables définissant le contexte national, l'environnement et la finalité du système d'information comptable (la nature de l'état de l'information). Cet auteur propose une grille d'analyse du contexte national permettant d'expliquer les évolutions survenues au sein des systèmes comptables.

Lüder (1989) s'est attaché à définir les variables du contexte national et leur impact sur la nature ou la finalité des systèmes d'information comptables. Il définit ainsi trois finalités aux systèmes d'informations :

1. "*Legislature oriented*" : Le système comptable répond exclusivement (ou au moins essentiellement) aux besoins de contrôle et d'information exigés par la législation. L'objectif du système comptable est donc de démontrer la conformité avec les autorisations de dépenses données par le législateur.
2. "*Public oriented*" : La comptabilité est considérée comme un moyen de fournir au public une information fiable sur la situation financière d'une ville et de ses satellites.

3. "*Management oriented*" : La comptabilité est considérée comme un moyen pour gérer les opérations des villes. Le système comptable est alors centré sur l'efficacité et l'efficience de la gestion des ressources des villes.

Les variables caractérisant le contexte national sont également au nombre de trois. La première variable correspond à la distribution du pouvoir politique. Elle est mesurée, au niveau de l'Etat, par le poids relatif des citoyens, du Parlement (pouvoir législatif) et du gouvernement (pouvoir exécutif) dans le contrôle des ressources financières. Suivant l'influence de ces trois parties, l'orientation du système comptable sera modifiée. Transposé au secteur local, il est possible d'organiser ces oppositions autour de trois acteurs :

- les groupes de pressions de citoyens et l'opposition politique ;
- l'équipe municipale (Maire et adjoints), à l'influence plus ou moins forte suivant le niveau de compétition politique ;
- l'importance des lois pour réglementer le comportement des villes et l'organisation du contrôle par des juridictions institutionnelles telles que la Chambre régionale des comptes.

La deuxième variable s'intéresse au système légal qui fait référence soit au système de droit écrit des pays latins et germaniques (*civil law*), soit au système anglo-saxon (*common law*). Le système des pays de droit écrit se caractérise par un ensemble détaillé et complet de lois, tandis que dans le système anglo-saxon, les lois ont une portée plus générale. Ceci a pour conséquence que :

- dans les pays de droit écrit, les lois encadrent les systèmes comptables publics qui tendent à être plus unifiés mais moins flexibles puisqu'il faut mettre au point une nouvelle législation pour que des modifications soient initiées ;
- dans les pays de tradition anglo-saxonne, il existe une uniformité relativement moins importante, ce qui génère des pressions internes et externes pour faire évoluer le

système vers une plus grande uniformité. Les innovations du système comptable sont donc plus fréquentes dans ce type d'environnement.

Enfin, la troisième variable correspond à l'influence des professionnels de la comptabilité. Elle est fonction de la formation des comptables, du rôle des organismes de normalisation privés et de la nature des audits pratiqués.

L'ensemble de ces variables permet de classer les systèmes comptables en fonction des catégories de facteurs qui favorisent le plus leur transformation (schéma 2).

Schéma 2 : Classification des systèmes d'information des villes

Degré de codification par la loi	Influence des professionnels de la comptabilité privée	Répartition du pouvoir politique			
		Prédominance des citoyens	Prédominance des lois	Prédominance des gestionnaires	
Important (civil law)	Fort		↔		Ligne la moins favorable au changement
	Faible	C		D	
Faible (common law)	Fort	A	↔	B	Ligne la plus favorable au changement
	Faible				
		Colonne la plus favorable à un système <i>public oriented</i>	Colonne la plus favorable à un système <i>legislatured oriented</i>	Colonne la plus favorable à un système <i>management oriented</i>	

Source : Schéma adapté de LUDER, "Comparative Government Accounting Study", Interim summary report, Speyer (Speyerer Forschungsberichte No. 76), 1989.

Suivant ce modèle, pour que le système comptable public de base (*legislatured oriented*) puisse évoluer en intégrant les besoins d'information du public ou des gestionnaires, il est préférable que les villes se trouvent dans la ligne contenant les cases A ou B. A l'inverse, la

ligne contenant les cases C et D est peu propice au changement, les variables ne favorisant pas de telles évolutions.

Une telle grille d'analyse permet donc d'expliquer les choix effectués par les pays au niveau de leur réforme et les degrés d'achèvement différents de ces réformes (et donc la diversité des systèmes comptables existants) en fonction de contraintes structurelles liées au contexte national. Mais, dans tous les cas, pour qu'il y ait évolution majeure, il faut qu'il y ait des stimuli (crise financière ou politique, innovations technologiques...) et ces stimuli devront être d'autant plus forts que les variables contingentes incitent à la stabilité.

2.1.2 –Le modèle général de contingence : une analyse des réformes comptables

Le modèle de la contingence du processus de réforme comptable proposé par Lüder (2002) relie le contexte national, qui correspond aux variables structurelles et culturelles caractérisant un pays, aux stimuli (scandales financiers, hausse des impôts...) qui vont servir de « détonateur » au déclenchement de la réforme. Sans ces stimuli, les attentes et les comportements des acteurs n'ont aucune raison d'être modifiés (schéma 3).

Les personnes impliquées dans la réforme sont le plus souvent des institutions ou des professionnels reconnus qui vont « mettre en scène » la réforme en influençant son développement puis son implantation.

Des promoteurs de la réforme s'entendent des acteurs qui vont proposer la réforme et la faire vivre. Pour Lüder (2002, p. 8), les promoteurs des réformes sont souvent des politiques ou des institutions gouvernementales telles que le ministère des finances.

L'organisation institutionnelle fait référence aux variables organisationnelles et contextuelles qui facilitent le développement et l'acceptation des réformes.

Enfin, Lüder (2002) identifie, d'une part, différentes stratégies de mises en œuvre (autoritaire, participative...) qui influencent plus ou moins directement l'acceptation de la réforme, et d'autre part, les parties prenantes qui influencent le contenu de la réforme et les stratégies de mises en œuvre

Ce modèle met également en évidence l'importance des réseaux d'individus ou d'organisations lors de la phase de diffusion et dans la décision d'adoption d'une réforme comptable (Lapsley et Wright, 2003 ; Jackson et Lapsley, 2003).

Enfin, si, dans des versions antérieures de ce modèles (Lüder, 1989, 1992, 1994), les éventuelles résistances étaient clairement mises en évidence, dans cette version, il est considéré que les résistances s'entendent du caractère plus ou moins contraignant des différentes catégories identifiées (degré d'intérêt des parties prenantes, rigidité ou au contraire, souplesse des variables organisationnelles...).

Il existe de nombreuses variantes de ce modèle de contingence en raison des caractéristiques propres à chaque pays étudié (Jaruga et Nowak, 1996 ; Godfrey et al., 2001 ; Lüder, 2002). Le schéma présenté ici est donc une synthèse intégrant l'ensemble des modules, même si certains

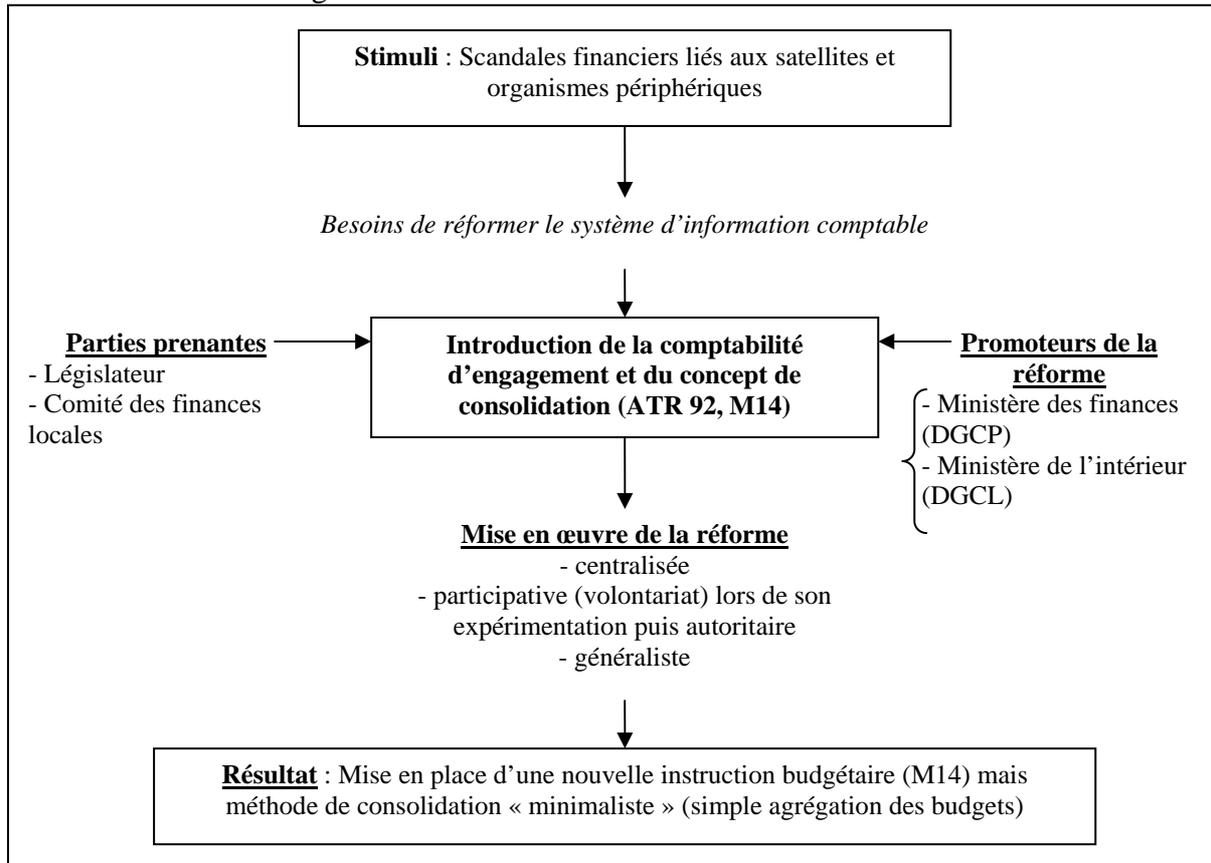
(par exemple le module « attentes du public ») sont inopérants dans certains contextes, ou ne font intervenir qu'une partie de leurs composantes.

2.2 – Le développement de la consolidation dans le secteur public local français : les stratégies de mise en oeuvre

Les trois phases de développement de la consolidation dans le secteur public local français sont étudiées, à savoir le développement de la consolidation selon la loi ATR au début des années 90, le développement de nombreuses méthodes de consolidation dans les années 90 et enfin, le développement de méthodes alternatives de consolidation depuis le début des années 2000.

Ces différentes phases s'appuient sur des stratégies de mises en oeuvre des réformes comptables différentes. Ainsi, le développement de la consolidation des comptes prévue dans la loi ATR fait référence à un premier modèle « légal » (schéma 4).

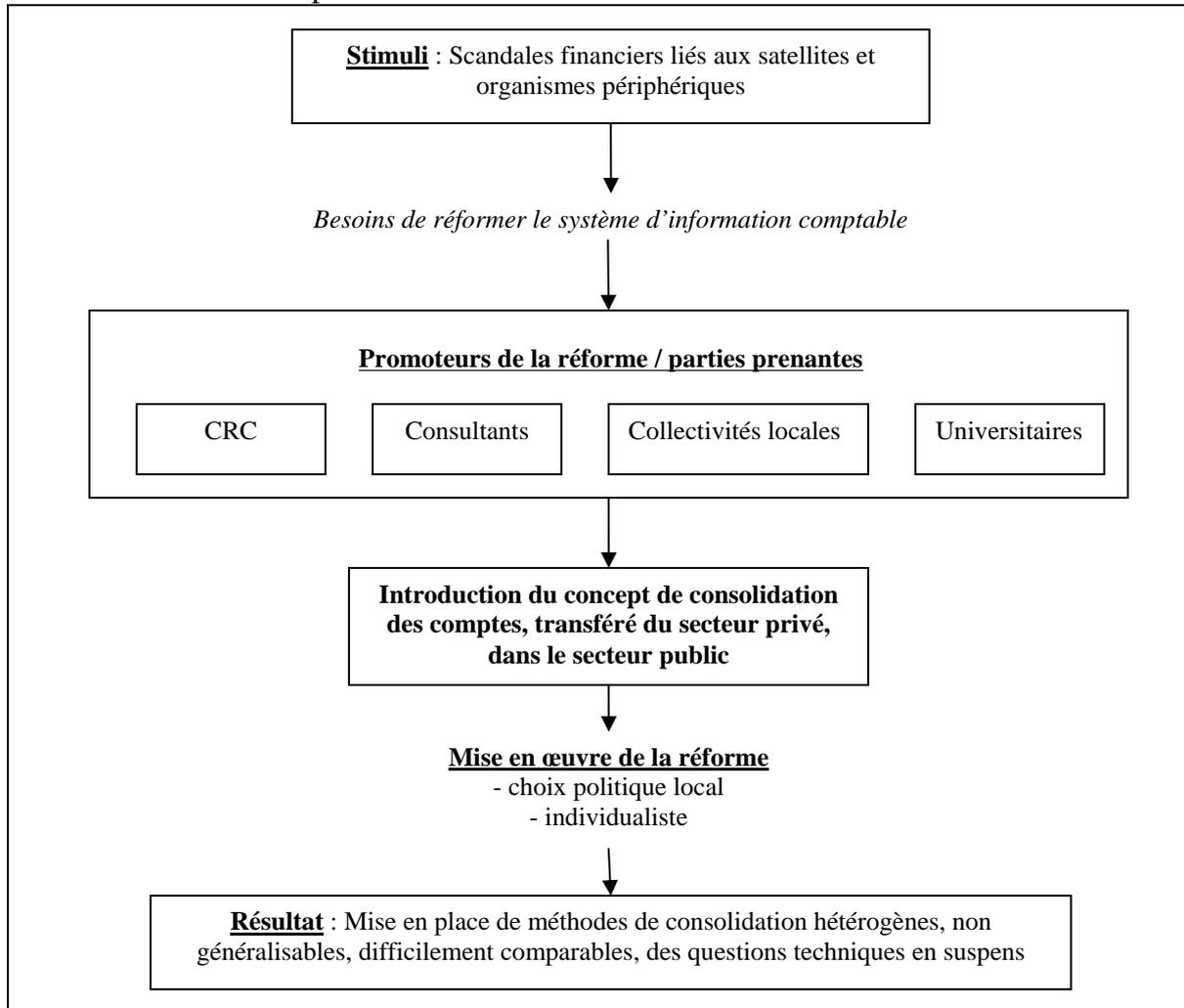
Schéma 4 : Modèle « légal »



Ce modèle, fondé sur l'application d'une loi, est apparu peu performant au regard notamment des réponses limitées apportées aux besoins d'informations initiaux (à savoir donner une vision financière globale de l'ensemble communal constitué par une ville et l'ensemble de ses satellites et démembrements). Cependant, sa force réside dans sa capacité à être applicable à toutes les collectivités locales (sans distinction de taille, de moyens...).

En parallèle de ce premier modèle légal, différents acteurs du secteur public local se sont engagés dans la production de méthodes de consolidation alternatives, fortement inspirées des méthodes de consolidation des comptes appliquées par les sociétés commerciales. Un deuxième modèle que l'on peut qualifier d'« expérimental » apparaît alors (schéma 5).

Schéma 5 : Modèle « expérimental »

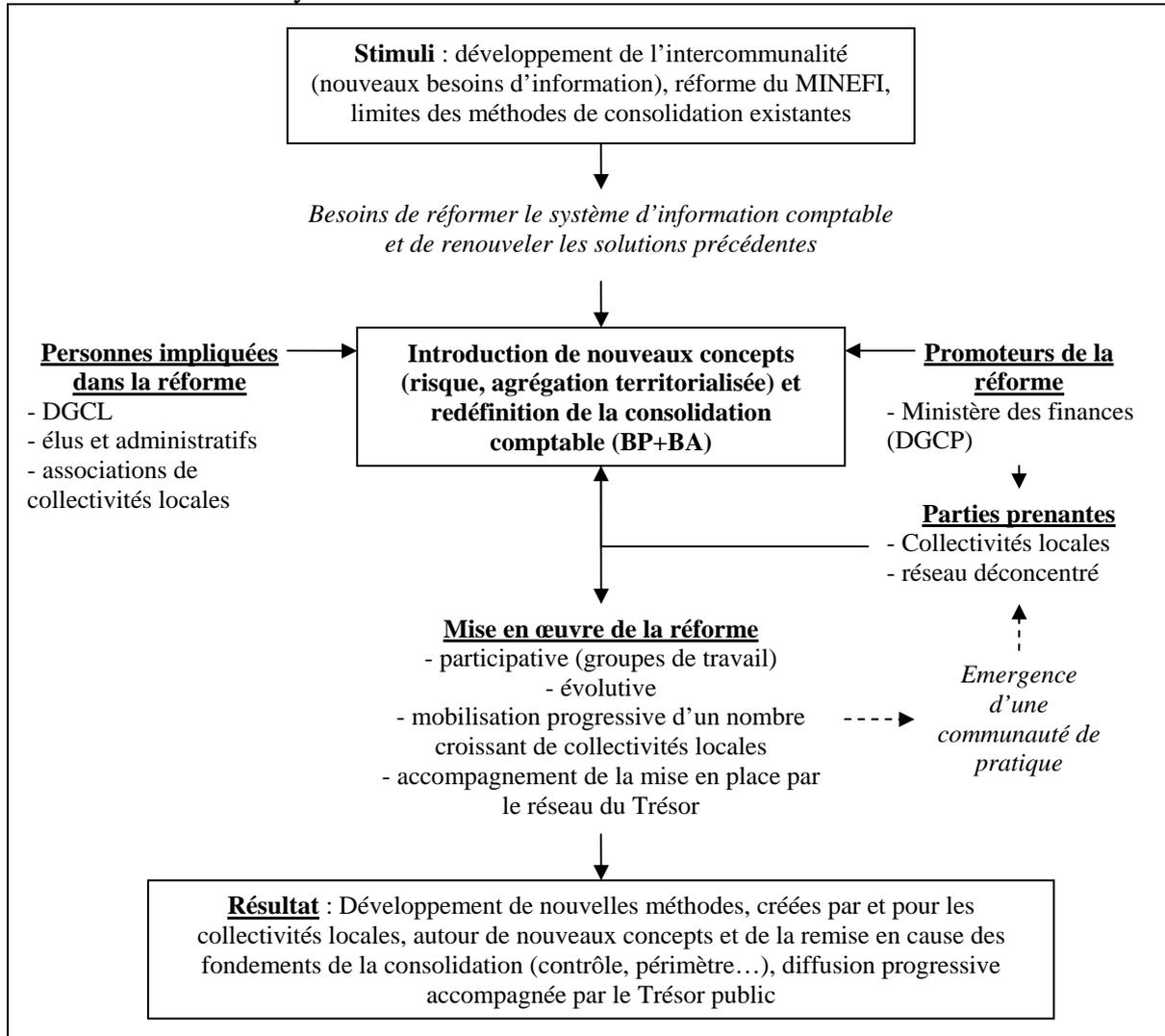


Ce modèle a permis l'émergence d'innovations locales permettant de répondre aux besoins locaux. En cela, il semble plus pertinent que le modèle légal. Cependant, les difficultés techniques et matérielles engendrées par le développement de ces méthodes et l'impossibilité de généraliser les résultats de ces innovations, ont conduit la majorité des villes (sauf quelques « irréductibles », à l'instar de la ville d'Orléans) à abandonner les méthodes de consolidation ainsi créées.

« L'échec » des méthodes développées par cet intermédiaire a donné lieu à une réflexion en profondeur sur les directions possibles d'une information « consolidée ». Cependant, il faut garder à l'esprit que près de 10 ans se sont écoulés entre les résultats du transfert de la

consolidation des comptes et l'émergence de méthodes alternatives, propres au secteur public local. Celles-ci, principalement issues des propositions de la Direction Générale de la Comptabilité Publique, sont développées depuis le début des années 2000 suivant un troisième modèle « hybride », combinaison des deux premiers (schéma 6).

Schéma 6 : Modèle « hybride »



Ce modèle s'appuie sur un encadrement structurel formel par l'Etat (par l'intermédiaire du ministère des finances) et sur la construction de méthodes autour des besoins locaux émergents grâce à l'association de nombreuses collectivités locales dès leur élaboration.

On observe donc un phénomène d'apprentissage des différentes expériences passées, qui contredit les études suivant lesquelles les réformes se suivent et se ressemblent dans le secteur public (Joncour et Verrier, 2002). Dans le cas de la consolidation, l'organisation publique (le MINEFI) a fait preuve « de mémoire » : à un modèle « légal » qui s'appuie sur la mise en place d'une méthode généraliste devant s'appliquer à l'ensemble des collectivités françaises au travers de l'application d'une loi, à un modèle « expérimental » où chaque acteur a développé sa propre méthode, par définition non généralisable du fait des caractéristiques spécifiques de chaque collectivité, la DGCP a privilégié une combinaison de ces deux modèles au travers :

- d'une part, du développement encadré d'une méthode qui s'appuie sur des outils informatiques partagés par l'ensemble des collectivités ;
- d'autre part, de la mobilisation et de l'intéressement (au sens de Latour, 1987) de nombreux acteurs à la création de méthodes alternatives afin de les développer au plus proche des considérations des utilisateurs visés (Rocher, 2006 ; 2008), ce qui a conduit à l'émergence de communautés de pratiques.

En référence au modèle proposé par Lüder (1989) relatif à l'influence du contexte national sur les systèmes d'information comptable, il apparaît que le modèle « légal » s'apparente au modèle latin au regard de la prédominance du cadre législatif, tandis que le modèle « expérimental » se rapproche du modèle anglo-saxon où la priorité est donnée à l'émergence des innovations par les utilisateurs. Cependant, aucun des deux modèles, dans le cas de la consolidation des comptes dans le secteur public local français, n'a permis l'émergence et la généralisation d'innovations pertinentes et acceptées. Les méthodes de consolidation inspirées du secteur privé ont été abandonnées dans la quasi-intégralité des cas et se heurtent à des difficultés techniques et conceptuelles importantes. Le troisième modèle (le modèle

« hybride ») est une combinaison des modèles « légal » et « expérimental ». S'il est difficile de se prononcer sur sa pérennité par manque de recul temporel, il n'en reste pas moins que ce modèle a permis de faire émerger des innovations comptables propres au secteur public local, qui se sont substituées à une logique de transfert de méthodes issues du secteur privé, qui répondent aux besoins des collectivités locales. En cela, le modèle « hybride » marque une rupture avec les deux modèles précédents et offre des perspectives de développement à explorer.

Discussion

L'analyse des différentes phases du développement de la consolidation dans le secteur public local montre qu'elles s'appuient sur des stimuli liés à des crises financières (scandales financiers à la fin des années 1980) ou à une réorganisation administrative (réforme du MINEFI et accentuation du rôle de conseil du Trésor Public auprès des collectivités locales), en accord avec l'analyse proposée par Lüder (2002).

Il est également possible de voir apparaître deux facteurs déterminants des réformes comptables proposés par Lüder (2002) et évoqués supra, à savoir l'implication d'institutions ou de professionnel reconnus (collectivités locales, MINEFI, OEC) qui « mettent en scène » la réforme et influencent son développement, et l'influence des politiques et/ou des institutions gouvernementales comme promoteurs des réformes.

Cependant, l'application du modèle de Lüder (1989, 2002) au développement de la consolidation dans le secteur public local français met également en évidence que l'ensemble des éléments du modèle ne se retrouve pas dans les différentes stratégies de mise en œuvre en France. S'il est nécessaire de garder à l'esprit que la théorie de la contingence sur lequel s'appuie Lüder réfute l'existence d'un modèle unique, chaque organisation étant source de

contingences internes et externes, il semble néanmoins nécessaire de s'interroger, d'une part, sur la sous représentation de certains acteurs comme cause explicative de l'échec de la mise en place des réformes et, d'autre part, sur l'importance du promoteur de la réforme.

Concernant la sous représentation de certains acteurs, pour comprendre chaque situation, il est nécessaire de prendre en compte les stratégies de mise en œuvre appliquées. Dans le cas de la consolidation introduite au travers de la loi ATR, la réforme a été produite au niveau central avant d'être imposée au niveau local (faible concertation des acteurs locaux). A l'inverse, dans le cas de la phase de développement de multiples méthodes de consolidation par différents acteurs du secteur public local, il n'y a pas eu de remontée susceptible d'engendrer la généralisation d'une méthode pour l'ensemble des collectivités. Seul le modèle hybride est fondé sur un partenariat central/local et sur le développement conjoint de méthodes adaptées au secteur public local.

Concernant l'importance du promoteur des réformes, il est important de rappeler que la méthode de consolidation des risques proposée par la DGCP (méthode la plus aboutie actuellement et la plus utilisée par les collectivités locales, la consolidation comptable des budgets étant avant tout un outil au service du MINEFI) n'est pas la première du genre à être développée dans le secteur public local français (encadré 2).

Encadré 2 : Deux méthodes d'analyse des risques dans le secteur public local

↳ *Le guide de la DGCL (1995) :*

Une démarche pragmatique et séquencée :

- recensement de tous les satellites
- sélection de ceux qui entreront dans le périmètre de consolidation
- consolidation « de type comptable » (intégration globale, ou proportionnelle ou mise en équivalence, élimination des opérations réciproques), mais limitée aux agrégats qui visualisent la part prise par chaque satellite dans les résultats du « groupe » (les agrégats sont dérivés des SIG : niveau d'épargne brute, besoin de financement d'investissement, résultat)
- agrégation de l'endettement, mais pas d'autres éléments de bilan.

↳ *Le guide méthodologique de l'Ordre des experts-comptables (1995) : (Diagnostic financier du groupe territorial – une approche par les risques)*

Le déroulé de l'analyse du risque est le suivant :

- ↳ identification des risques qui pèsent sur la collectivité (internes, liés aux satellites, liés à la participation à des structures intercommunales, liés à des partenaires contractuels, ou de l'environnement général – démographie, bases fiscales, etc.).
- ↳ évaluation de l'incidence de ces risques sur les finances de la collectivité.
- ↳ mise en évidence des grands équilibres et des marges de manœuvre qui en découlent, pour chaque entité et pour la collectivité elle-même.

En terme de technique de mise en œuvre il convient de relever :

- le travail de mise en évidence du périmètre du « groupe territorial » et de collecte des informations (générales, financières,...) relatives à ses différentes composantes : listage des informations, des documents utiles, des sources à mobiliser
- le recours à des « matrices d'évaluation du niveau de risque » pour hiérarchiser les investigations et analyses
- la formalisation d'une « boîte à outils »
- la prise en compte, au titre des « risques », des restes à réaliser
- pour mettre en évidence les risques internes, l'analyse poste par poste des recettes et dépenses budgétaires
- pour identifier les risques liés aux satellites des préconisations de méthode, y compris pour en réaliser l'analyse rétrospective et prospective
- la réalisation d'une analyse rétrospective et prospective de la collectivité, puis de chacun des différents satellites
- un diagnostic enrichi de « recommandations » relatives à chaque entité (ou catégorie d'entités du groupe territorial)

Source : DGCP, document de travail, 2002.

Cependant, ces tentatives précédentes n'ont eu qu'un retentissement limité dans la pratique. Ainsi, la méthode développée par l'OEC n'a pas bénéficié d'une période propice (tassement des scandales financiers, mise en place d'une nouvelle instruction budgétaire qui a réformé en profondeur les règles et les pratiques et mobilisé les services administratifs) et sa diffusion a été limitée par la présence faible de l'OEC dans le secteur public local.

Le Trésor public profite de son rôle auprès des collectivités locales (par l'intermédiaire de son réseau déconcentré) pour, d'une part, mobiliser les collectivités autour de ces nouvelles méthodes et, d'autre part, les rassurer en accompagnant leur mise en place.

Les résultats de cette étude sont intéressants en cela qu'au niveau international, la publication des normes comptables IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) par l'IFAC (International Federation of Accountants), dont la mise en place au plan national n'est pas obligatoire mais fortement conseillée (IFAC, 2008), pose notamment la question, dans le cas français de l'application des normes IPSAS 6, 7 et 8 relatives à la consolidation. Quel doit être le promoteur de la réforme ? Comment doivent être appliquées ces normes ?

Cela pose également la question de l'adéquation de ces normes au cas français : cette étude a montré que les besoins informationnels du secteur public local en matière d'états financiers consolidés sont différents de ceux attachés à la consolidation des comptes issus des pratiques du secteur privé. Or, les normes IPSAS 6, 7 et 8 sont la retranscription dans le secteur public local des normes IFRS 27, 28 et 31, applicables au secteur privé. Dès lors, quelles adaptations des normes doit-on attendre ?

Bibliographie

BEFEC – PRICE WATERHOUSE (1996), « *Collectivités territoriales M14 et M4 : guide pratique de la réforme budgétaire et comptable* », Editions Francis Lefebvre, 1142p.

BOUINOT J. (1977), « La nouvelle gestion communale : comptabilité et management d'une commune », ed. Cujas, 1977.

CONSEIL SUPERIEUR DE L'ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES (1992), *La consolidation des comptes – Méthodologie à l'usage des collectivités locales*, Ed. comptables Malesherbes, Paris, 1992, 126p.

GODFREY A.D., DEVLIN P.J., MERROUCHE M.C. (2001), « A diffusion-contingency model for government accounting innovations », in A. Bac (Eds.), *International Comparative Issues in Government Accounting*, Boston et al: Kluwer, pp. 279-296.

GUERRIER P. (1988), « La comptabilité du secteur public local », in *Histoire du droit des finances publiques*, études coordonnées par Henri Isaïa et Jacques Spindler, Tome 3, Economica, pp. 157-264.

IFAC (2008), « Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements », International Federation of Accountants, mars.

JACKSON A., LAPSLEY I. (2003), « The diffusion of accounting practices in the new “managerial” public sector », *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 16, No.5, pp. 359-372.

JARUGA A. and NOWAK W. A. (1996)? « Toward a general model of public sector accounting innovations », *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 9: 21-31.

JONCOUR Y., VERRIER P-E. (2002), « Plus ça change, plus c'est la même chose. La répétition au service de la modernisation », *Politiques et Management Public*, Volume 20, n°1 mars 2002.

LANDE E. (1996), *L'information financière consolidée des villes et de leurs satellites : étude des conditions d'émergence et définition d'un modèle comptable de consolidation spécifique au secteur public*, Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Conservatoire National des Arts et Métiers de Paris.

LANDE E., ROUSSEAU D. (2003), « Opportunities and difficulties to implement consolidated financial statements in French local public sector », CIGAR 9th Congress, Bodo, Norway, June.

LANDE E. (2005), « La comptabilité d'engagement dans le secteur public : un moyen de légitimité ? », in *Mélanges en l'honneur du Professeur Jean-Claude Scheid*, Expert comptable Media, Paris.

LATOURE B. (1987), *Science in action. How to Follow Scientists and Engineers Through Society*, Cambridge, MA: Harvard University Press.

LAPSLEY I., WRIGHT E. (2004), « The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda », *Management Accounting Research*, 15, pp. 355-374.

LUDER K. (1989), « Comparative Government Accounting Study », Interim summary report, Speyer (Speyerer Forschungsberichte No. 76), 1989.

LUDER K. G. (1992), « A contingency model of governmental accounting innovations in the political-administrative environment », *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 7, pp. 99-127.

LUDER K. G. (1994), « The “contingency model” reconsidered: experiences from Italy, Japan and Spain », in Buschor, E. and Schedler, K. (Eds.) *Perspectives on Performance Measurement*. Berne: Haupt, pp. 1-15.

LUDER K. (1994), « Accounting for change : market forces and managerialism in the public sector », Speyer (Speyerer arbeitshefte No. 100), 1994, p. 5

LUDER K. (2002), « Research in comparative governmental accounting over the last decade – Achievements and Problems – », in V. Montesinos and J.M. Vela (eds.), *Innovations in Governmental Accounting*, Kluwer Academic Publishers, pp. 1-21.

RAVARY L. (2001), « La « consolidation » des comptes communaux », *Revue Française de Comptabilité*, juin, p. 20-22.

ROCHER S. (2006a), La consolidation des risques dans le secteur public local – Du processus de création par la Direction Générale de la Comptabilité Publique à l’implantation dans une communauté urbaine française, Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, Université de Limoges.

ROCHER S. (2006b), « Consolidation des comptes et secteur public local, difficultés passagères ou antinomie révélée ? », *Revue du Trésor*, n°5, mai, pp. 268-271.

ROCHER S. (2008a), « La convergence de la comptabilité publique locale vers la comptabilité privée – 1ere partie : Un processus en cours », *Revue Française de Comptabilité*, n°407, février, pp. 22-26.

ROCHER S. (2008b), « De l’implantation à l’appropriation d’un outil de gestion dans le secteur public local : une approche interactionniste », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, mai.

ROUSSEAU D., ROCHER S. (2006), « Elargir le champ de l’analyse financière des collectivités locales grâce à une « consolidation » des risques : une nouvelle offre de prestation du Trésor public », *Revue Française de Comptabilité*, n°391, septembre, pp. 46-49.

TER BOGT H.J. (2006), ‘Financial Management of Housing Corporations in a Changing Environment: Economic and Social Rationality?’, *Financial Accountability & Management*, Vol. 22, Iss. 2, pp. 107-132.

YAMAMOTO K. (1999), ‘Accounting system reform in Japanese local governments’, *Financial Accountability & Management*, Vol. 15, Iss. 3/4, pp. 291-307.

ⁱ Les satellites s'entendent couramment des régies sans personnalités morales (budgets annexes), des régies dotées de la personnalité morale (centre communal d'action sociale...) et des entités publiques et privées dotées de la personnalité morale (sociétés d'économie mixte locales, offices publics d'aménagement et de construction...).

ⁱⁱ Les articles relatant des expérimentations de consolidation ou relatifs à la transposition de cette technique dans le secteur public local se sont multipliés au début des années 1990 : M. Klopfer, « *Pourquoi et comment consolider les comptes des collectivités locales ?* » Revue française de finances publiques, 1991 ; J. Bouinot & Y. Reynaud, « *La consolidation des comptes locaux : la pratique d'une approche sur mesure* », La lettre du financier territorial, Octobre 1991 ; « *La consolidation des comptes communaux : l'expérience grenobloise* », Lettre du Maire, 4 février 1992 ; I. de Kerviler, « *Comment améliorer la transparence financière des comptes des collectivités locales ? Le point de vue des experts-comptables* », Revue Française de Finances Publiques, n°40, 1992 ; M. Klopfer, « *Comment consolider les comptes de la commune en 1993 ?* », Le moniteur des villes, Décembre 1992/Janvier 1993, pp. 56-57 ; I. de Kerviler, « *Démythifier la consolidation des comptes* », La Gazette des communes, 1er mars 1993 ; G. Le Soole, « *Douai consolide ses comptes pour faire la lumière sur ses finances* », La Tribune Desfosses, 5 mars 1993 ; F. Pavard et J-M. Charpentier, « *Le secteur public local : un nouveau terrain pour la consolidation* », Banque, n° 541, Octobre 1993 ; « *Orléans consolide ses comptes avec la M14* », Département et communes, Novembre 1993, pp. 22-24 ; B. Adans et J-C. Moraud, « *Les enjeux de la consolidation des comptes locaux* », Revue française de finances publiques, 1994 ; Befec – Price Waterhouse, « *Collectivités territoriales M14 et M4 : guide pratique de la réforme budgétaire et comptable* », éditions Francis Lefebvre, 1996, Chapitre XVI, *La consolidation*.

ⁱⁱⁱ www.colloc.bercy.gouv.fr/colo_struct_fina_loca/cons_dans.html

^{iv} Parfois avec des professionnels du secteur public telles les Chambres régionales des comptes à l'instar de la ville de Marseille (Lande, 1996).

^v De même, on retrouve dans l'ouvrage Befec-PriceWaterhouse, « *Collectivités territoriales M14 et M4 : guide pratique de la réforme budgétaire et comptable* », publié en 1996, six grands objectifs assignés à la consolidation des comptes dans le secteur public local : disposer d'une vue d'ensemble de la situation financière des activités de la collectivité ; recenser et mesurer l'ensemble des risques financiers ; apprécier les grands équilibres financiers du groupe territorial ; faciliter les comparaisons entre les différents modes de gestion et entre les différents groupes territoriaux ; fournir des éléments d'évaluation et de prospective et enfin, communiquer sur les politiques engagées.

^{vi} Si un mouvement de convergence des différentes instructions comptables en vigueur dans le secteur public local est observée, de nombreuses différences subsistent encore (Rocher, 2008b).

^{vii} Pour une présentation plus détaillée : D. Rousseau, « *Une approche consolidée des données financières des collectivités locales est souhaitable et possible* », Revue Française de Finances Publiques, mars 2003, pp. 199-221 ; E. Lande et J-C. Scheid, « Chapter 3: France », in *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*, edited by K. Lüder and R. Jones, PriceWaterhouseCoopers, Fachverlag Moderne Wirtschaft, 2003, pp. 153-271 ; E. Lande et D. Rousseau, « *Opportunities and difficulties to implement consolidated financial statements in French local public sector* », CIGAR 9th Congress, Bodo, Norway, June 2003 ; D. Rousseau et C. Huyghe, « *Une vision élargie de la situation financière des collectivités locales, grâce aux nouvelles prestations d'analyse proposées par le Trésor public* », La revue du Trésor, octobre, 2005, pp. 521-525 ; E. Lande, « *La consolidation des comptes dans le secteur local* », in Gestion et finances des collectivités locales, Tome 1, étude 223, 2006, Editions Lamy ; D. Rousseau et S. Rocher, « *Elargir le champ de l'analyse financière des collectivités locales grâce à une « consolidation » des risques : une nouvelle offre de prestation du Trésor public* », Revue Française de Comptabilité, n°391, septembre 2006, pp. 46-49 ; D. Rousseau et C. Huyghe, « *L'agrégation territorialisée : un pas supplémentaire vers la transparence* », in L'agrégation des comptes villes / communauté : quels enjeux ?, ACUF, 2006, pp. 272-281.

^{viii} En marge de la méthode développée par la DGCP, plusieurs cabinets conseils réfléchissent également aux fondements techniques et conceptuels d'une telle approche. Première journée financière des communautés urbaines, Paris, 1^{er} juin 2006, « *L'agrégation des comptes villes / communauté : quels enjeux ?* », Association des communautés urbaines de France (ACUF) et Caisse d'Epargne.