

Dossier

> La gestion du patrimoine local
Colloque Lyon,
14/09/2018



Hamid BACHIR BENDAOUD
Maire adjoint de la Ville de Jouy-Le-Moutier (95)
en charge du Budget et des Finances
Cnam Lirsa

Le rôle de la comptabilité et la connaissance du patrimoine local

Mots-clés : comptabilité - finances locales - patrimoine local - collectivités locales - élus locaux

Le succès d'une gestion patrimoniale dépend généralement du niveau de connaissance du patrimoine. Cet article montre que le rôle cognitif de la comptabilité dans la gestion patrimoniale des collectivités locales peut être perturbé par la « boîte noire » du décideur politique et que ce rôle est médiatisé par le degré de formation comptable des élus locaux.

Depuis la fin des années 1970, le patrimoine des collectivités territoriales s'est fortement développé et diversifié au gré des investissements nouveaux et des transferts de compétences dans le cadre de la décentralisation. Multipliée par 3,4 depuis 1978 (INSEE), la valeur du patrimoine pose aujourd'hui la question de sa gestion. Selon US Environmental Protection Agency (US EPA)¹, « *La gestion patrimoniale est un processus de gestion qui permet d'assurer le meilleur état du patrimoine et de disposer des ressources financières nécessaires à le réhabiliter et le remplacer tout au long de son cycle de vie. [...]* Le succès d'une gestion patrimoniale dépend du niveau de connaissance du patrimoine (...) ».

Pour le législateur, c'est à la comptabilité, présentée comme « système d'information financière »² mise en œuvre et visant à traduire la réalité en informations synthétiques et quantitatives en toute objectivité, qu'il revient d'assurer cette

connaissance en offrant une image fidèle du patrimoine des collectivités locales³. En théorie, cette connaissance par la comptabilité publique locale doit permettre une gestion efficace du patrimoine des collectivités territoriales. Mais qu'en est-il dans la pratique ?

Le rapport « *Revue de dépenses - Le patrimoine des collectivités territoriales* » (2016)⁴ affirme que le bilan est très peu utilisé comme un instrument de pilotage de la politique patrimoniale en raison des lacunes comptables. Le manque de connaissance, résultat des insuffisances du système d'information comptable, expliquerait donc une faible utilisation comme instrument informationnel et décisionnel. Mais les acteurs locaux, et notamment les élus disposent-ils des compétences leur permettant d'apprécier la qualité de l'information comptable ? Ces acteurs utilisent-ils de la comptabilité exclusivement dans une logique managériale, de pilotage de la politique patrimoniale ?

¹ <https://www.epa.gov/>

² Article 53 du Décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

³ Révision constitutionnelle du 23 juillet 2008, l'article 47-2 de la Constitution.

⁴ Rapport *Revue de dépenses - Le patrimoine des collectivités territoriales* (2016). Duchene R., Charpin J-M, Leveque P., Valot G., Chouc A., Simeon-Drevon P., Castet J-B. Inspection Générale de L'Administration et Inspection Générale des Finances. La documentation Française.

Nous tenterons de répondre à ces questions en trois temps. Après avoir rappelé dans une première partie les lacunes du système d'information comptable, nous analyserons le rôle de la comptabilité au regard des particularités des collectivités locales et de l'usage que les élus

locaux en font. Cette deuxième partie mettra en évidence les limites du rôle prescrit par le législateur, et le niveau de connaissance associé à cette utilisation. Enfin, la dernière partie s'intéressera au système de contrôle de ces pratiques prévu par le législateur.

1 Les lacunes du système d'information comptable dans la production de connaissance

Le système d'information comptable souffre d'un certain nombre d'insuffisances au point de qualifier la connaissance du patrimoine par la comptabilité de « lacunaires, voire inexistante » (Cour des comptes, 2017)⁵.

1.1 Les lacunes liées à l'articulation du système budgétaire avec le système comptable

En France, la comptabilité du secteur public local s'est orientée vers une approche dite moniste permettant une présentation simplifiée en déterminant un résultat unique qui est à la fois budgétaire et comptable (unicité du résultat de l'exercice). Cette approche, qui se distingue du système dual de l'État⁶, a le mérite de rendre lisibles les informations financières et de simplifier le contrôle de concordance entre le budget (acte d'autorisation), et la comptabilité qui doit en refléter l'exécution (le compte administratif). Cependant, cette simplification s'opère au détriment de la recherche de l'exhaustivité et de la sincérité comptable en donnant la priorité aux données budgétaires (Lande et Rocher, 2008)⁷. Il est impossible de comptabiliser des engagements réels si les crédits budgétaires votés en début d'exercice sont insuffisants. L'enregistrement comptable est donc contraint par l'exercice de prévision budgétaire et peut conduire à ne pas prendre en compte la réalité.

1.2 Un système comptable partiel dans la connaissance de l'état du patrimoine : le cas des amortissements

Au-delà des insuffisances quant au suivi des immobilisations (entrée et sortie du patrimoine) et à l'apurement du compte d'immobilisation en cours⁸. L'ambition première de la réforme des instructions comptables M14, intervenue en 1997, était une meilleure connaissance du patrimoine et de la situation financière des collectivités, notamment au travers du principe de prudence.

L'application de ce principe comptable par la pratique de l'amortissement permet d'appréhender la dépréciation du patrimoine en constatant un amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif (L 2321-2-27 du CGCT). Cependant, l'absence d'obligation pour les communes de moins de 3 500 habitants⁹, représentant pourtant 92 % des communes, et le champ limité de l'amortissement obligatoire pour les communes de plus de 3 500 habitants entrave une valorisation fiable du patrimoine. Cette limitation du champ des amortissements est le résultat de ce système moniste (ci-dessus) dans la mesure où, même s'ils constituent des opérations pour ordre, la pratique de l'amortissement affecte le budget qui doit être voté à l'équilibre. En l'absence de mécanismes de neutralisation budgétaire comme c'est le cas pour les départements et régions^{10,11}, la collectivité devrait équilibrer le budget par des recettes nouvelles. Ces lacunes dans la tenue de l'inventaire sont également présentes au niveau de sa valorisation.

1.3 Un système comptable défectueux dans la valorisation du patrimoine

En France, le droit comptable s'est orienté vers l'application du principe de valorisation au coût historique (Art. 213-1 du PCG)¹², et l'exclusion de mécanisme de réévaluation des actifs immobilisés¹³ contrairement à l'IPSAS¹⁴ qui recommande une réévaluation régulière. Sachant que la valeur du patrimoine a fortement augmenté, ce choix comptable conduit à l'observation d'écarts importants entre la valeur réelle (valeur vénale) et les valorisations comptables figurant au bilan. De plus, la comptabilité exige une référence, un étalon, pour mesurer la valeur des actifs alors que certains éléments du patrimoine des collectivités sont en grande partie hors du marché (patrimoine historique et culturel). Il n'existe parfois ni référence marchande, ni système de prix pour ces biens. Cela ne signifie pas pour autant qu'ils n'ont pas une valeur.

⁵ Cour des Comptes (2017). *Les finances publiques locales 2017*.

<https://www.ccomptes.fr/fr/publications/les-finances-publiques-locales-2017>

⁶ La loi organique relative aux lois de finances (LOLF) distingue une comptabilité générale (comptabilité en droits constatés), une comptabilité budgétaire (comptabilité de caisse).

⁷ Lande E. et Rocher S. (2008). 25 ans de réformes comptables au service du management public, *Politiques et management public* [En ligne], Vol. 26/3.

⁸ Le compte 23.

⁹ Article L. 2321-28 du CGCT

¹⁰ Article L. 1612-4 du CGCT

¹¹ Article D. 3321-1 du CGCT pour les départements et D. 4321-1 pour les régions.

¹² Plan Comptable Général

¹³ La plus-value ne pourra être constatée qu'à l'occasion d'une transaction ou d'une mutation.

¹⁴ *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)* propose des normes comptables internationales pour le secteur public (collectivités locales, etc.). <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ipsas-17-immobilisations.pdf>

Ces lacunes du système d'information comptable témoignent d'une connaissance imparfaite de la situation financière et patrimoniale de la collectivité.

Mais expliquent-elles la faible utilisation de la comptabilité dans la gestion du patrimoine local ?

2 Le rôle de la comptabilité au sein des collectivités locales

La comptabilité peut être appelée à jouer divers rôles au sein des collectivités locales. Le législateur prévoit une utilisation de l'information comptable à des fins de gestion du patrimoine local (entretien, réhabilitation...) et plus globalement de pilotage de la performance des finances locales. Cette manière d'utiliser la comptabilité entretient un lien étroit avec la connaissance et la fiabilité des informations comptables.

2.1. La comptabilité comme instrument de connaissance : un rôle parmi d'autres

Plusieurs typologies proposent de mettre en évidence les rôles de la comptabilité au sein des organisations. La typologie développée par Burchell *et al.* (1980)¹⁵, souvent mobilisée au sein des travaux en science de gestion, propose de distinguer quatre rôles bien que dans la pratique plusieurs rôles peuvent coexister. Ces rôles dépendent de deux variables : le degré d'incertitude lié aux conséquences de l'action organisationnelle et le degré d'incertitude des objectifs attachés à l'action.

- Une « machine à répondre » : l'un des premiers rôles de la comptabilité, en tant que système de production et de diffusion d'information, est naturellement un rôle informationnel au service de l'organisation et des parties prenantes (citoyens, État...). En référence à un modèle « rationnel », la comptabilité est alors un instrument d'aide à la décision, une « machine à répondre ». Ce rôle suppose de faibles incertitudes tant sur les conséquences de l'action organisationnelle et sur des objectifs attachés à l'action.
- Une « machine à apprendre » : lorsque les objectifs sont suffisamment précis, mais les conséquences de l'action organisationnelle demeurent assez floues, la comptabilité devient « une machine à apprendre ». Ce second rôle renvoie à un modèle « d'expert » où l'information comptable est utilisée pour avoir une meilleure connaissance et compréhension du fonctionnement de l'organisation par un *feed-back* sur les choix pris.
- Une « machine à munition » : dès que les objectifs deviennent incertains, la comptabilité ne peut plus être utilisée dans une perspective d'apprentissage ou d'aide à la prise de décision.

Toutefois, l'information comptable peut se transformer en « une machine à munition » et être instrumentalisée en fonction des causes qui doivent être défendues, et convaincre les autres parties prenantes (modèle dit « politique »).

- Une « machine à rationaliser » : enfin, dans le cas d'une incertitude forte, la comptabilité ne peut plus remplir les fonctions précédentes, mais peut être « une machine à rationaliser » permettant de légitimer les actions déjà décidées sur la base d'informations chiffrées sélectionnées en fonction des intérêts à défendre (le modèle *garbage can*¹⁶).

En reprenant cette typologie des rôles de la comptabilité, il apparaît clairement que la comptabilité publique locale s'inscrit dans un modèle « rationnel » et « expert ». La comptabilité est ainsi définie comme « un système d'information financière permettant [...] d'établir des comptes réguliers et sincères [...] ; de contribuer au calcul du coût des actions ou des services ainsi qu'à l'évaluation de la performance »¹⁷. Ainsi, théoriquement, la comptabilité permet la connaissance du patrimoine, en assurant une représentation d'« états reflétant une image fidèle du patrimoine... »¹⁸ afin de contrôler, de prendre des décisions, et plus globalement, de piloter la performance des finances locales. Ce rôle de la comptabilité s'inscrit dans la vision informationnelle du mathématicien américain N. Wiener, qui affirmait que « vivre efficacement, c'est vivre avec l'information adéquate » (N. Wiener, 1962)¹⁹.

Cependant, comme le suggère la typologie de Burchell *et al.* (1980), ce rôle suppose qu'il y ait un accord ou une faible incertitude quant aux objectifs à atteindre. Or, les spécificités des collectivités locales, notamment liées à la présence du politique, tendent à questionner la validité de cette condition.

2.2. Le rôle politique de la comptabilité n'exige pas une connaissance exacte

Tout d'abord, précisons qu'à la suite de Baudoin (2017)²⁰, le critère politique ne doit pas être rattaché à « la » politique qui indique « la scène où s'affrontent les individus et les groupements en compétition pour la conquête et l'exercice du pouvoir », mais « le » qui « intègre l'ensemble des régulations qui assurent l'unité et la pérennité

¹⁵ Burchell S., Clubb C., Hopwood A., Hughes J., Nahapiet J. (1980). The roles of accounting in organizations and society, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, n° 1, p. 5-27.

¹⁶ Modèle de la poubelle.

¹⁷ Article 53 du Décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

¹⁸ Article 120-1 du plan comptable général.

¹⁹ Wiener N., 1962, cité dans Löning H., Malleret V., Meric J. et Pesqueux Y. (2013). *Contrôle de gestion - Organisation, outils et pratiques - 4^e éd.* Dunod

²⁰ Baudoin J., *Introduction à la science politique*, 4^e édition, Dalloz, Paris, 2017.

d'un espace social hétérogène et conflictuel ». Il s'agit donc « du » politique au sens d'influence dont il est question ici.

Conséquence nécessaire de l'État de droit, les actions des collectivités sont soumises aux décisions politiques²¹. Le principe de libre administration consacré par la Constitution (art. 72 al. 3) prévoit que les collectivités « s'administrent librement par des conseils élus et disposent d'un pouvoir réglementaire pour l'exercice de leurs compétences ». Ainsi, l'élu local est un acteur investi d'une autorité permettant d'exercer une responsabilité dans le processus décisionnel.

Les organisations publiques dont ils ont la responsabilité présentent des particularités telles que la multiplicité des finalités, parfois antagonistes, et plus ou moins explicites (Gibert, 1986²²; Boyne, 2002²³). Contrairement aux entreprises, où on observe une forte hiérarchisation des parties prenantes qui convergent vers la satisfaction des actionnaires, au sein des collectivités territoriales cette hiérarchisation est moins nette entre les finalités divergentes. Les élus locaux en charge de l'arbitrage difficile entre ces différentes parties prenantes aboutissent le plus souvent à la détermination d'objectifs flous, ambigus, permettant plusieurs interprétations et permettant de concilier les différentes visions des parties prenantes. Dès lors, la comptabilité tend à changer de rôle, elle passe d'un rôle informationnel et décisionnel à un rôle plus politique. Il s'agit alors d'utiliser les représentations comptables soit comme base argumentaire pour promouvoir ses intérêts et convaincre les autres parties prenantes, soit dans une optique de légitimation *a posteriori* des décisions prises.

Cet usage politique de la comptabilité n'exige pas une connaissance exacte du patrimoine local ou de la situation financière. L'information comptable doit seulement permettre d'influencer les parties prenantes et d'orienter les comportements. Elle perd alors son apparente objectivité pour se draper d'une subjectivité au service du politique, la « boîte noire » du décideur politique sélectionnant les informations qui l'arrangent²⁴, et rejetant les autres²⁵. C'est à cette occasion que des tensions peuvent apparaître entre la rationalité politique, liée à la fois aux missions de service public et à la volonté des élus de satisfaire les parties prenantes (citoyens, associations...), et la rationalité économique portée par l'État centralisateur visant à réguler, contrôler, de manière efficace et efficiente les ressources de l'organisation.

2.3. La gestion du patrimoine et la formation des élus

Comme nous l'avons rappelé, il est considéré que le faible usage de la comptabilité patrimoniale

comme instrument de pilotage est le résultat des insuffisances du système d'information comptable²⁶. Cela suppose que les élus locaux, qui disposent du pouvoir de décision au sein de la collectivité, disposent également des compétences comptables permettant d'apprécier ces insuffisances. Or, ces derniers ne forment pas un public homogène (habitant de la collectivité, ouvrier...) et ne disposent pas tous des compétences comptables ou du temps nécessaire pour les acquérir. Force est de constater que malgré la reconnaissance d'un statut d'élu local accompagné d'un droit à la formation comptable et budgétaire (loi du 3 février 1992), les élus locaux ne suivent, en moyenne, que peu de formations au cours de leur mandat, notamment au sein des petites communes²⁷. Ces carences en matière de compétences comptables des élus peuvent expliquer, du moins en partie, la prééminence de l'utilisation politique de la comptabilité ou cette croyance en une « solvabilité perpétuelle des collectivités locales »²⁸, laissant croire que la mesure du patrimoine est inutile.

2.4. La gestion du patrimoine s'inscrit dans une perspective à long terme qui se heurte à l'exigence à court terme des cycles électoraux

Selon US Environmental Protection Agency, US EPA, la gestion patrimoniale « est un processus de gestion qui permet d'assurer le meilleur état du patrimoine et de disposer des ressources financières nécessaires à le réhabiliter et le remplacer tout au long de son cycle de vie ». L'utilisation de l'information comptable pour gérer le patrimoine local s'inscrit dans une perspective à long terme. À court terme, la gestion ne nécessite pas une connaissance préalable, elle ne concerne que les dépenses de fonctionnement dans une logique bien souvent curative (entretien, réparation...). C'est à long terme qu'une connaissance par des modèles de prévision du vieillissement et des stratégies financières est indispensable pour la gestion du patrimoine.

La dimension politique des collectivités locales et la présence de représentants élus poussent souvent à agir au rythme des cycles électoraux. Les réflexions à court ou moyen terme sont alors privilégiées afin que les actions produisent des résultats rapides, ou du moins visibles, de manière à satisfaire les administrés et à servir comme munition, notamment dans le cadre d'une réélection. Ici encore, le rôle attribué à l'information comptable peut influencer le degré de connaissance et engendrer des tensions entre une rationalité économique (ou managériale) et une rationalité politique.

²¹ Verrier P.E. et Santo M. (2007). Introduction. Dans *Le management public* (pp. 3-16). Paris, Presses Universitaires de France.

²² Gibert P. (1986). *Management public, management de la puissance publique, Politiques et management public*, vol. 4, n°2, 1986. pp. 89-123.

²³ Boyne G. A. (2002). Public and private management: what's the difference?, *Journal of management studies*, n° 39, issue 1, January 2002.

²⁴ La notion d'arrangement n'a aucune connotation péjorative, c'est seulement l'information qui peut rassurer le décideur, qui lui donne raison, ou encore lui permettre de s'expliquer, de se justifier, de l'emporter.

²⁵ Löning H., Malleret V., Meric J. et Pesqueux Y. (2013). *Contrôle de gestion - Organisation, outils et pratiques*, 4^e éd. Dunod

²⁶ Rapport *Revue de dépenses - Le patrimoine des collectivités territoriales* (2016). Duchene R., Charpin J-M, Leveque P., Valot G., Chouc A., Simeon-Drevon P., Castet J-B. Inspection Générale de l'Administration et Inspection Générale des Finances. La documentation Française.

²⁷ Rapport d'information du Sénat, fait au nom de la délégation sénatoriale aux collectivités territoriales n° 94 (2012-2013) - 31 octobre 2012.

²⁸ Demeestere R. (2005). *Le contrôle de gestion dans le secteur public*, Ed. LGDJ, Coll. Systèmes - Finances publiques.

3 Les insuffisances du système de contrôle

Les considérations techniques et politiques mentionnées ci-dessus posent le problème du rôle de la comptabilité et orientent le regard vers les dispositifs législatifs et réglementaires, mis en place afin de contrôler son usage.

3.1 Le contrôle du trésorier public

Le premier contrôle repose sur un principe d'organisation (séparation entre le comptable public et l'ordonnateur)²⁹ qui, du moins en théorie, doit permettre une information comptable fiable. Le comptable public exécute les opérations financières et tient un compte de gestion. Il vérifie la légalité des enregistrements comptables (dépenses décomptées sur le bon chapitre budgétaire). Cependant, cette organisation bicéphale fait régulièrement l'objet de critiques de la part de la Cour de comptes (2017)³⁰. Le manque de coordination et de fluidité dans les communications serait source d'incohérences ou d'anomalies comptables tant au niveau du suivi des immobilisations (entrée et sortie du patrimoine), que de l'apurement du compte d'immobilisations en cours (compte 23).

De plus, le contrôle du comptable public est restreint au respect des règles et procédures en vigueur et ne peut pas effectuer un contrôle d'opportunité. En effet, en raison du principe constitutionnel de libre administration des collectivités, il ne peut pas juger de la pertinence des choix politiques. Par conséquent, le contrôle porte sur la production de l'information comptable et non sur son utilisation.

3.2 Les lacunes du contrôle externe de l'information comptable

Les contrôles externes ont également pour objectif de s'assurer du bon respect des règles budgétaires et comptables et, ce faisant, de la fiabilité de la représentation comptable du patrimoine. Ces contrôles sont réalisés par les CRC³¹ et les préfetures. Les préfets ont une mission de contrôle des documents budgétaires des collectivités notamment au moyen d'un contrôle de légalité et d'un contrôle budgétaire. Ces deux contrôles, aux finalités différentes, peuvent être complémentaires. Le contrôle de légalité porte sur les conditions d'élaboration, d'adoption ou de présentation des documents budgétaires et de leurs annexes, alors que le contrôle budgétaire vise au respect des règles de gestion (calendrier, équi-

bre des comptes locaux...). La chambre régionale des comptes (CRC) peut être saisie par le préfet, mais n'interviendra généralement qu'en cas de déséquilibre afin d'en examiner les causes et proposer des solutions pour un retour à l'équilibre.

Dans la pratique, ces contrôles ne sont pas souvent fiables en raison du manque de moyen. Le contrôle de la part du préfet est « apparent », sur pièce et à distance, et non au sein de la collectivité. Les CRC sont les seules à disposer d'un pouvoir d'investigation sur place, mais l'exercice de celui-ci reste ponctuel, et généralement à la demande du préfet.

Ici encore, le contrôle ne peut porter sur l'opportunité de la dépense publique. Les résultats de ces investigations sont des recommandations sauf en cas de déséquilibre du budget communal où elles définissent un plan de redressement qui s'impose à la commune. Le seul moyen de pression s'exerce à travers la publication de rapports afin d'alerter l'opinion publique sur les décisions de gestion, légales, mais économiquement discutables. Ainsi, il semble que ce soit la voie de la transparence que le législateur emprunte pour assurer ce contrôle, comme en témoigne l'introduction du rapport d'orientation budgétaire au sein des communes par la loi Notre (2015). Cette transparence permettant une connaissance au service d'un contrôle politique exercé lors des discussions en assemblée délibérante (en particulier, les élus d'opposition). La question des compétences comptables des élus locaux serait alors à nouveau au cœur de la réflexion.

Conclusion

La connaissance par la comptabilité relève d'un « art délicat ». Ce rôle cognitif de la comptabilité dans la gestion patrimoniale des collectivités locales peut être perturbé par la « boîte noire » du décideur politique dans la mesure où l'usage de la comptabilité à des fins politiques ne nécessite pas une connaissance précise. Toutefois, bien que les rôles de la comptabilité puissent être divers, il semble qu'ils soient médiatisés par le degré de formation comptable des élus locaux, dans une perspective cognitiviste, de prise de décision en interne, ou disciplinaire (surveillance), en externe, par l'assemblée délibérante au travers d'une plus grande transparence. La formation des élus locaux est donc un axe de réflexion intéressant pour améliorer la gestion du patrimoine local. ■

²⁹ Décret du 29 décembre 1962, article 50.

³⁰ Cour des Comptes (2017). *Les finances publiques locales 2017*. <https://www.ccomptes.fr/fr/publications/les-finances-publiques-locales-2017>

³¹ Chambres Régionales des Comptes.