

# Les évolutions du pilotage et du contrôle de la gestion des collectivités locales

---

## **PRESENTATION**

---

*Les dépenses des collectivités locales représentent en 2007, avec 200 milliards d'euros, la moitié de celles de l'Etat et un cinquième des dépenses publiques. Elles atteignent 11,1% du produit intérieur brut après avoir progressé de plus de 3 points dans les vingt-cinq dernières années. L'accroissement de ces charges, face à des ressources contraintes, a conduit les collectivités à développer librement, par delà les exigences légales et réglementaires – compétences, normes comptables, règles budgétaires...- des dispositifs de contrôle interne et de pilotage plus ou moins aboutis tendant à assurer non seulement la régularité juridique, comptable et financière de leur fonctionnement mais aussi l'atteinte au meilleur coût des objectifs qu'elles se sont fixés.*

*Accompagnant et parfois anticipant les efforts accomplis au niveau de l'Etat pour mettre en place des démarches de performance, dont témoignent la loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001 et l'affirmation de la place de l'évaluation des politiques publiques dans la révision constitutionnelle de juillet 2008, les collectivités locales s'efforcent de répondre du meilleur emploi de l'argent public et de concourir à la maîtrise globale des finances publiques.*

*Le rapport de la Cour des comptes sur la situation et les perspectives des finances publiques de juin 2008, constatant la réduction des marges de manœuvre des collectivités locales, a esquissé les voies d'une maîtrise de leurs dépenses respectant leur libre administration. Parmi les multiples travaux sur la performance de la gestion des collectivités locales publiés ces dernières années, un échange d'expériences entre collectivités volontaires, coordonné par la direction générale des collectivités locales et la direction générale de la*

comptabilité publique, a abouti fin 2007 à la rédaction d'un « guide pratique pour une démarche d'amélioration globale et progressive de la gestion publique locale ».

Les juridictions financières souhaitent apporter par la présente insertion une contribution à ces réflexions par un témoignage sur les dispositifs de pilotage et de contrôle effectivement mis en place et une évaluation de leur efficacité.

Ce témoignage s'appuie sur les rapports d'observations arrêtés par l'ensemble des chambres régionales des comptes durant les années les plus récentes, et sur une enquête spécifique aux processus de contrôle et de pilotage conduite en 2007 et 2008 par six chambres régionales ou territoriales des comptes<sup>113</sup> sur une trentaine de grandes collectivités principalement situées dans le grand ouest. Les principales associations d'élus, consultées, en partagent les constats et souscrivent aux recommandations qui en découlent, dès lors qu'elles ne sont pas contraignantes et ne portent pas atteinte à la liberté d'administration des collectivités locales.

Loin de stigmatiser les insuffisances, dont les observations des chambres et le rapport public annuel lui-même apportent un témoignage récurrent, la présente insertion a pour objectif de souligner les initiatives les plus porteuses d'enseignement dont les chambres régionales des comptes ont eu connaissance à l'occasion de leurs travaux.

Les termes de contrôle et de pilotage utilisés ici ne calquent pas les notions couramment employées et largement partagées avec les entreprises de contrôle interne, de contrôle de gestion, d'inspection, d'audit ou d'évaluation. L'organisation et la pratique des collectivités en la matière montrant en effet la complémentarité de ces notions, présentées ci-après, il a paru préférable d'associer sous les deux termes de pilotage et de contrôle l'ensemble des procédures et dispositifs permettant aux collectivités d'assurer la régularité et la sécurité de leur gestion et d'atteindre au meilleur coût leurs objectifs.

---

113) Basse Normandie, Bretagne, Pays de la Loire, Centre, Nord-Pas-de-Calais, et Nouvelle Calédonie

### **L'audit**

L'audit est une activité qui vise à diagnostiquer objectivement et de manière indépendante, au sein d'une organisation ou d'un service, le degré de maîtrise des opérations, et, le cas échéant, apporter à cette organisation ou à ce service des conseils en vue d'améliorer l'efficacité de ses processus de contrôle. L'audit tel que pratiqué dans les collectivités locales est le plus souvent ponctuel et peut porter sur un de ses services, sur un aspect de sa politique ou sur un de ses projets, comme sur un de ses partenaires, comme une société d'économie mixte.

Il peut être conduit par un agent ou un service, comme par un prestataire extérieur. L'audit des comptes dont l'objectif est d'émettre une opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers d'une entité est toujours confié à un prestataire extérieur, le commissaire aux comptes. L'examen de la gestion des collectivités territoriales a été confié par la loi aux chambres régionales des comptes, faisant de celles-ci des auditeurs externes de ces collectivités.

### **Le contrôle interne.**

Le contrôle interne, à la différence de l'audit, n'est pas un service, mais un ensemble permanent de dispositifs par lequel la collectivité organise ses travaux de manière à obtenir l'assurance du respect des normes qui s'imposent à elle (par exemple en matière de marché), à supprimer les risques d'erreur ou de manipulation sur les données ou des résultats (ce qui recouvre la fiabilité de ses comptes), et plus généralement à assurer la qualité des services.

### **Le contrôle de gestion.**

Le contrôle de gestion peut être défini comme un système de pilotage mis en œuvre par un responsable d'un service en vue d'atteindre des objectifs préalablement fixés, en suivant et en analysant, à la fois en temps réel et ex-post, les réalisations pour en expliquer et en réduire les écarts avec les objectifs. Il permet d'assurer tout à la fois le pilotage des services sur la base d'objectifs et d'engagements des services et la connaissance des coûts, des activités et des résultats. Il permet de mesurer la performance d'une entité, soit son coût, son efficience (quel est le rapport entre le coût et le résultat ?) et son efficacité (quel est l'écart entre le résultat et l'objectif ?). Il peut s'exercer sur l'activité des services de la collectivité elle-même comme vers ses partenaires, par exemple dans la préparation et le suivi d'une délégation de service public.

Il repose le plus souvent sur un service central du contrôle de gestion, qui agit comme une interface entre la direction générale et les services, mais même dans les collectivités dépourvues d'un service dédié certaines des fonctions du contrôle de gestion peuvent être effectuées au sein des services opérationnels, en particulier dans les directions techniques.

**L'évaluation**

L'évaluation d'une politique publique a pour objet d'apprécier l'efficacité de cette politique en comparant ses résultats aux objectifs assignés et aux moyens mis en œuvre. Elle concourt à l'amélioration de la décision et va souvent de pair avec la prospective ou la programmation. C'est un outil d'aide à la décision et de management mais aussi un moyen de communication de l'action publique.

**I - La définition préalable des objectifs et leur traduction budgétaire****A - La fixation des objectifs**

Comme l'Etat, auquel la loi organique relative aux lois de finances a imposé de nouvelles règles en la matière, les collectivités locales ne peuvent aujourd'hui se contenter d'exercer leurs compétences traditionnelles ou nouvelles par une reconduction budgétaire des moyens correspondant aux « services votés ». Outre les objectifs purement financiers – tenant notamment à la politique fiscale –, les assemblées délibérantes sont de plus en plus tenues de hiérarchiser leurs objectifs pour assurer la satisfaction des besoins de la population au meilleur coût.

La fixation des objectifs, même si elle s'enrichit au cours du mandat du travail des services, est fondamentalement de nature politique. Les objectifs de la majorité élue doivent être exprimés clairement, à la fois pour informer le citoyen et pour servir de guide à l'action des services, tant en termes d'offres de service qu'en termes financiers, pour permettre d'en assurer la faisabilité. Ils doivent donc être chiffrés et hiérarchisés.

Cette exigence est encore souvent imparfaitement satisfaite, et l'expression des objectifs reste parfois implicite, comme le constatent les chambres régionales des comptes dont, précisément, les examens de gestion doivent mettre en perspective les résultats d'une administration territoriale en regard des objectifs fixés par l'assemblée délibérante. Des exemples, de plus en plus nombreux et de mieux en mieux élaborés, mettent toutefois en évidence des collectivités dans lesquelles la fixation d'objectifs permet ensuite d'apprécier les résultats et de procéder à des évaluations.

Tout en pouvant s'infléchir en cours de mandat, ces objectifs participent à la vie démocratique lorsqu'ils prennent la forme d'un projet correspondant à la durée d'un mandat électif, élaboré en concertation avec la population. Ils pourront par ailleurs être d'autant plus efficacement mis en œuvre qu'ils ne resteront pas au stade de programme électoral, mais seront enrichis et déclinés en termes opérationnels après l'élection grâce à la collaboration des services.

La municipalité de Saint-Nazaire a ainsi depuis 1989 inscrit son action dans le cadre d'un projet global de développement correspondant à la durée d'un mandat, exposant les objectifs de la collectivité en matière de développement économique, de développement urbain, d'éducation et de formation et de développement solidaire, assortis d'un objectif financier. Adopté par délibération du conseil municipal en début de mandat, selon un programme opérationnel chiffré et un calendrier prévisionnel, le projet global de développement est actualisé lors des débats d'orientation budgétaire sur la base de rapports d'étape.

De même Nantes a engagé en 2002 une démarche managériale sous le titre « Nantes s'engage – la Ville au service des Nantais », en définissant, pour chaque politique publique, des objectifs stratégiques, des objectifs opérationnels, et un plan de plus de mille actions servant ensuite de cadre, constamment actualisé, à l'action de services municipaux organisés en centres de responsabilité.

La même démarche de projet peut être mise en œuvre par des structures intercommunales, même si c'est dans un cadre partenarial plus complexe et sur des compétences limitées, notamment dans des contrats d'agglomération. La communauté d'agglomération Caen la Mer a ainsi défini en 2003 un projet d'agglomération partiellement contractualisé avec l'Etat et la région, en associant à sa définition les élus de la communauté, mais aussi ceux des communes, des représentants des administrations et de la société civile de son territoire.

## **B - La traduction budgétaire des objectifs**

L'annualité budgétaire doit se combiner avec une programmation pluriannuelle, mise en œuvre et adaptée annuellement lors du vote du budget, lui-même éclairé par le débat d'orientation budgétaire.

1) La programmation pluriannuelle repose nécessairement sur une analyse prospective permettant de s'assurer de la capacité de la collectivité à réaliser des projets assortis de prévisions de financement. Ce type de prévision peut notamment être formalisé dans un programme pluriannuel d'investissement, permettant la programmation sur cinq ans

des opérations d'investissement les plus importantes. La mise en œuvre budgétaire pourra alors s'appuyer sur la procédure des autorisations de programme et des crédits de paiement. Cette procédure n'est toutefois pratiquée que par une partie des grandes collectivités ; ainsi, seulement 26 collectivités ou groupements du département du Nord pratiquent cette procédure. En revanche, même si la loi du 19 février 2003 pour les départements et les régions, puis l'ordonnance du 26 août 2005 pour les communes, ont ouvert la possibilité d'appliquer pour un nombre limité de dépenses de fonctionnement un mécanisme d'autorisations d'engagement pluriannuel, la programmation pluriannuelle concerne encore essentiellement les investissements.

Le débat d'orientation budgétaire constitue depuis 1992 une formalité substantielle dans la procédure d'adoption du budget des collectivités les plus importantes, qui doivent le tenir dans les deux mois précédant le vote du budget. Ce débat doit être, comme à Saint Nazaire, le lieu d'information et d'échange au cours duquel, sur la base de l'analyse des réalisations et de la situation financière et des propositions de l'exécutif, le projet pluriannuel peut être adapté. En revanche, un débat trop tardif, trop court, ou insuffisamment préparé ne permet pas aux conseillers d'enrichir les prévisions budgétaires formulées par l'administration en place. Une tenue du débat d'orientation budgétaire à une date proche de celle de l'adoption du compte administratif de l'année précédente permet de concilier l'intérêt d'orientations budgétaires suffisamment précoces avec la nécessité de les adapter à la situation financière de la collectivité.

2) L'adoption du budget annuel constitue une étape essentielle de mise en œuvre du projet de la collectivité. Les collectivités locales peuvent voter leur budget par nature ou par fonction, une présentation croisée devant permettre aux élus de disposer de toute l'information nécessaire.

Toutefois, le vote par nature est le plus souvent choisi et la présentation fonctionnelle ne joue qu'imparfaitement son rôle. La nomenclature budgétaire et comptable applicable aux communes permet que certaines fonctions recoupent certaines politiques, mais elle n'apparaît pas toujours adaptée aux spécificités de chaque collectivité. La nouvelle nomenclature comptable applicable aux régions à compter du 1er janvier 2007 introduit une nomenclature fonctionnelle spécifique retraçant les principales politiques régionales. En outre la structure budgétaire elle-même, séparant les crédits de fonctionnement et d'investissement, n'est pas adaptée à une approche globale des politiques locales.

Pour pallier ces lacunes, plusieurs grandes collectivités, dont le département de la Mayenne, souhaitent une évolution des textes leur permettant de voter et exécuter leur budget selon la nomenclature qu'elles auraient elles-mêmes élaborée. Une présentation budgétaire par mission-programme-action permettrait une plus grande lisibilité des choix politiques exprimés dans le budget, favoriserait la mise en place d'objectifs et d'indicateurs structurant l'activité, voire l'organisation des services, et en faciliterait l'évaluation.

Les dispositions législatives prévoient que le vote du budget, comme son exécution et le compte-rendu qui en est fait dans le compte administratif, reposent sur les présentations fonctionnelles ou par nature définies par les nomenclatures comptables propres à chaque niveau de collectivité. Les nomenclatures homogènes présentent l'avantage de permettre l'agrégation nationale de leurs comptes. La présentation en mission/programme/action oblige donc la collectivité à tenir une double comptabilité permettant de suivre à la fois l'exécution budgétaire et le suivi de ses politiques.

Ainsi la ville de Nantes présente son budget et son compte administratif sous la forme exigée par la nomenclature budgétaire et comptable applicable actuellement aux communes, mais aussi selon la répartition par centre de responsabilités correspondant à ses politiques publiques, ces deux présentations concordant.

## **II - La mise en œuvre des objectifs de la collectivité doit reposer sur des procédures sécurisées**

La réalisation des objectifs de la collectivité ainsi inscrits au budget suppose l'existence de procédures sécurisées. Tout incident juridique invalidant une procédure retardera en effet la réalisation d'une action. Le respect des normes est donc une condition essentielle de la performance de la collectivité, particulièrement lorsque, en matière de commande publique, la réglementation vise à assurer une mise en concurrence optimale, garante du meilleur rapport coût/prestation.

### **A - Les procédures internes**

La sécurisation des procédures internes est multiforme. Elle commence par un respect global des compétences de chacun des organes, de manière à s'assurer de la régularité de la décision ou de l'engagement pris. Il en va ainsi du partage des compétences entre l'assemblée délibérante et l'exécutif, et au sein de ce dernier, de la clarté et de

l'effectivité des délégations de compétence et de signature. L'existence d'un organigramme fonctionnel détaillé et actualisé, appuyé d'une définition précise des compétences de chaque service et de chaque agent, constitue un premier élément de sécurisation de la gestion d'une collectivité, de même que la formalisation contractuelle des relations avec les services du comptable.

L'édiction de normes de procédures, reprenant les normes législatives et réglementaires dans divers domaines et les traduisant en prescriptions pratiques utilisables par l'ensemble des agents, sous forme de guides de procédure, en constitue un second. La région Centre par exemple s'est dotée d'outils qui lui permettent de sécuriser ses procédures (règlement financier, guide pratique sur les subventions, procédures de marchés publics, guide de préparation des commissions permanentes).

La mise en œuvre de ces normes devient efficace dès lors que les personnels reçoivent une formation adaptée tant aux procédures qu'aux outils de gestion qui y sont liés.

La commande publique est un point particulièrement sensible, en raison de la complexité des procédures, des risques de contentieux qui y sont liés, y compris de mise en jeu de la responsabilité pénale des élus et des fonctionnaires. Dès lors la centralisation par une cellule des marchés, comme à la région des Pays de la Loire ou à la communauté d'agglomération Caen la Mer, des appels d'offres et de ce qui s'y rapporte (formation du personnel, communications, insertions, réception des offres, secrétariat de la commission d'attribution des marchés, contentieux...) constitue une mesure apte à prévenir les risques, comme en témoigne la faiblesse du nombre de contentieux.

## **B - Les politiques conduites en partenariat**

### **1 - Avec les associations**

Pour atteindre les objectifs de certaines de leurs politiques, particulièrement sociales, éducatives, sportives ou culturelles, les collectivités concourent au financement des missions d'intérêt général poursuivies par les associations, quand elles ne les associent pas à la réalisation de véritables missions de service public. Cette collaboration prend le plus souvent la forme de subventions ou de garanties d'emprunt; elle prend aussi la forme de mise à disposition de moyens matériels et humains. Parfois, les élus s'impliquent dans l'administration des associations, dont ils détiennent la présidence ou une représentation conséquente dans les bureaux ou conseils d'administration.



Ces situations peuvent générer un risque juridique de requalification du lien contractuel, de subvention en marché public ou délégation de service public, ou de report sur la collectivité des engagements pris par une association qualifiée de para-administrative ou de transparente. Cette dernière situation peut être constitutive de gestion de fait, dès lors que l'exécutif conserve le contrôle des subventions versées à l'association, situation que les collectivités locales se sont depuis dix ans employées à régulariser ou à prévenir. Enfin la collectivité peut être également conduite à supporter la mise en jeu de garanties d'emprunt, ou couvrir en dehors de toute obligation contractuelle le déficit d'une association dont la survie apparaît socialement nécessaire.

Le suivi des associations est donc une nécessité. La réglementation offre aux collectivités publiques de multiples outils leur permettant d'assurer la transparence, le suivi et l'efficacité de leurs interventions en faveur des associations. Ces obligations sont toutefois imparfaitement suivies.

L'information du conseil municipal et des citoyens sur les concours apportés aux associations à l'occasion de la présentation des documents budgétaires ne respecte pas toujours les obligations légales, comme la présence en annexe au budget primitif et au compte administratif de la liste des concours attribués aux associations sous forme de prestations en nature et de subventions.

Les chambres régionales des comptes relèvent parfois l'absence de conventionnement avec certaines associations recevant des concours et subventions supérieures à 23 000 €, qui repose sur une exigence légale posée par la loi du 12 avril 2000. L'existence de conventions ne dispense pas les collectivités de s'assurer de leur exécution, ce qui suppose qu'elles sont suffisamment précises et comportent un engagement sur des objectifs chiffrés et un calendrier de réalisation. Les chambres régionales des comptes relèvent aussi parfois des lacunes en ce domaine, même à l'égard de structures étroitement associées à l'exécution d'un service public, notamment social. La formalisation des procédures de contrôle dont peut être chargé le service compétent fonctionnellement, la direction chargée des finances ou une structure spécifique, ou encore des prestataires extérieurs, permet de pallier ce type de carence.

La région Aquitaine a signé des conventions d'objectifs pluriannuelles, notamment avec deux agences culturelles. Pour mener à bien sa mission de surveillance, la région a créé une cellule de coordination administrative et financière, qui intervient dans la prévision, l'exécution, le suivi des demandes de subvention, veille au respect des conventions pluriannuelles et annuelles et édite des tableaux de bord, sans toutefois conduire d'évaluation de l'action de ces agences.

## 2 - Avec les sociétés d'économie mixte locales

Les sociétés d'économie mixte locales permettent une plus grande souplesse de gestion que la conduite d'opérations en régie. Les opérations réalisées par ces sociétés présentent toutefois des risques financiers qui peuvent s'avérer d'autant plus importants que leur traduction dans les comptes de la collectivité sera différée. Il en va ainsi du risque supporté sur les concessions d'aménagement, la collectivité concédante assumant in fine l'équilibre d'une opération dont l'éventuelle dérive ne lui sera que tardivement révélée. Il en va de même, plus généralement, de la responsabilité de la collectivité en tant qu'actionnaire, qui devra assumer les pertes enregistrées notamment du fait des activités propres de la société, qui peut se traduire par la condamnation à combler le passif d'une société mise en liquidation. Enfin l'inscription « symétrique » dans les comptes de la collectivité et de la société d'économie mixte des créances que chacun prétend détenir sur l'autre n'est pas toujours assurée. Le budget de la collectivité peut également ne pas comporter les provisions nécessaires à la couverture des créances incertaines.

Si en tant qu'actionnaires, les collectivités territoriales bénéficient d'une représentation globalement majoritaire au conseil d'administration de la société, l'information de l'assemblée délibérante de la collectivité actionnaire, tant à l'égard du fonctionnement général de la société d'économie mixte que des opérations qui lui sont confiées, est souvent lacunaire.

L'article L. 1524-5 du code général des collectivités territoriales prévoit que les organes délibérants des collectivités actionnaires se prononcent sur le rapport écrit qui leur est soumis au moins une fois par an par leurs représentants au conseil d'administration. Cette obligation n'est pas toujours satisfaite, les représentants des collectivités se retranchant parfois derrière les termes employés par l'article précité, qui précise que ce rapport « porte notamment sur les modifications des statuts qui ont pu être apportées à la société d'économie mixte », pour limiter leur obligation à cette rare occurrence.

Les insuffisances des comptes-rendus d'activité à la collectivité dans le cadre d'opérations d'aménagement sont souvent soulignées par les chambres régionales des comptes.

En application de l'article L.300-5 du code de l'urbanisme, le concessionnaire doit fournir chaque année un compte rendu financier comportant notamment en annexe le bilan prévisionnel actualisé des activités, objet de la concession, faisant apparaître, d'une part, l'état des réalisations en recettes et en dépenses et, d'autre part, l'estimation des

recettes et dépenses restant à réaliser, un plan de trésorerie actualisé et un tableau des acquisitions et cessions immobilières. L'ensemble de ces documents est transmis au concédant, qui a le droit de contrôler les renseignements fournis, et soumis à l'examen de son organe délibérant qui se prononce par un vote.

Ces obligations légales offrent aux collectivités les moyens de suivre l'évolution de leurs engagements. Encore faut-il que les comptes-rendus soient complets et précis, et que les collectivités aient les moyens humains et techniques de les exploiter. Tel n'est pas toujours le cas.

### **3 - Avec les délégations de service public**

Les délégations de service public, attribuées pour libérer la collectivité de la gestion directe des services concédés, ne la dispensent pas d'une obligation de contrôle, tant du respect par le délégataire de ses obligations contractuelles de qualité du service, que de l'équilibre financier du contrat. Le fait que la rémunération de l'exploitant y soit substantiellement assurée par les résultats de l'exploitation n'exclut en effet pas la participation financière de la collectivité, selon des modalités diverses, allant de la répercussion dans ses comptes des dépenses et recettes de l'activité déléguée, dans le cadre d'une régie intéressée, à une contribution forfaitaire fixée préalablement, mais révisable en fonction de l'évolution des conditions de l'exploitation.

Le suivi des délégations de service public repose en premier lieu sur la production de documents d'information prévus par le code général des collectivités territoriales. Le rapport comportant les comptes de la délégation et une analyse de la qualité du service n'est parfois pas produit. Depuis le 1er janvier 2005 le rapport annuel du délégataire doit être joint au compte administratif. Cette nouvelle obligation n'est pas toujours satisfaite.

La production et la diffusion de ces comptes-rendus doivent s'accompagner d'un contrôle des informations qui y sont portées. Le Mans Métropole a fait procéder en juin 2006 à un audit de sa délégation du traitement des déchets, qui a permis de révéler des surévaluations de charges et des sous-évaluations de recettes dans les comptes financiers de la délégation, ce qui démontre l'utilité d'une telle démarche.

### **C - La maîtrise budgétaire et comptable**

Dans ses rapports publics de 2004, sur la fiabilité des comptes des collectivités territoriales et 2006, à propos de leur comptabilité patrimoniale, la Cour des comptes a déjà souligné des insuffisances dans

le respect des règles et des procédures qui doivent garantir la bonne exécution du budget et la fiabilité des comptes.

La maîtrise de l'exécution du budget et de la comptabilité budgétaire conditionne, pour une large part, la présentation d'états financiers réguliers, sincères et fidèles, conformes aux principes du plan comptable des collectivités locales inspirés du plan comptable général, dont la nécessité trouve un fondement nouveau avec la révision constitutionnelle de juillet 2008, l'article 47-2 de la Constitution disposant désormais que « les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière. »

Cette exigence conditionne la maîtrise de l'exécution budgétaire et la connaissance des marges de manœuvre financières, et partant le pouvoir de pilotage de l'administration municipale, par des tableaux de bord mensuels, et, périodiquement, de l'assemblée délibérante, notamment à l'occasion de l'approbation du compte administratif et du débat d'orientation budgétaire.

Un tel suivi repose notamment sur la qualité de la comptabilité d'engagement, qui permettra de rattacher correctement à chaque exercice les charges qui le concernent et de quantifier les restes à réaliser en investissement reportables au budget de l'exercice suivant, permettant l'ajustement des dépenses nouvelles aux capacités financières de la collectivité en révisant, le cas échéant, le programme pluriannuel de ses investissements.

Or de nombreuses collectivités ne tiennent pas de comptabilité d'engagement fiable. En 2005, 45,3 % des communes de 3 500 habitants et plus, astreintes à opérer le rattachement des charges et des produits à l'exercice, se sont totalement abstenues de le faire. Cette lacune peut avoir une incidence significative sur le montant des charges de fonctionnement imputables à l'exercice concerné et sur le résultat comptable de cet exercice. En sens inverse, mais plus rarement, des retards de budgétisation de recettes d'emprunt ou de cessions immobilières sont également de nature à fausser les résultats budgétaires de l'exercice, tant en investissement qu'en fonctionnement, et à majorer inutilement l'emprunt de fin d'exercice.

La bonne tenue de la comptabilité budgétaire conditionne également le réalisme de toute évaluation de la performance, à travers une comptabilité analytique ou, plus modestement, une comptabilité d'analyse des coûts.

La fiabilité de la comptabilité patrimoniale repose également sur un inventaire des immobilisations qui n'est pas toujours réalisé et dont la

concordance avec l'état de l'actif établi par le comptable est fréquemment imparfaite. Des imputations tardives de travaux aux comptes d'immobilisations ne permettent pas de budgétiser régulièrement les amortissements. Les immobilisations financières doivent également faire l'objet d'un suivi rigoureux, faute de quoi la collectivité pourrait compromettre la mise en recouvrement de créances sur des tiers auxquels elle a consenti des prêts et avances. Or des divergences apparaissent souvent entre les données présentées par l'ordonnateur à l'appui du compte administratif et celles détenues par le comptable qui tient le compte de gestion. La fiabilité de la comptabilité patrimoniale suppose également le provisionnement des risques et charges, ainsi que la dépréciation des actifs ou le passage en perte, notamment pour les créances dont le recouvrement apparaît irrémédiablement compromis.

Ces observations rejoignent celles formulées précédemment par la Cour dans ses rapports publics de 2004 sur la fiabilité des comptes des collectivités locales ou de 2006 sur la comptabilité patrimoniale de la Ville de Paris.

### **III - L'association des services à la mise en œuvre de la démarche de performance**

La démarche implique une animation des services, des outils, et une communication envers l'assemblée délibérante mais aussi envers le citoyen.

#### **A - Des modalités d'organisation très diverses**

Les collectivités mettent en place librement les différents instruments de pilotage et de contrôle, en fonction de la volonté politique des élus et de l'évolution des compétences de leurs services, ou des incitations liées notamment à des financements contractualisés, qui explique l'avance prise par les régions dans le domaine de l'évaluation. Il en résulte des modes d'organisation diversifiés et évolutifs, adaptés aux spécificités locales, sans qu'apparaisse un modèle type d'organisation.

La fonction de contrôle interne, qui se caractérise essentiellement par la mise en place de procédures, n'est que rarement identifiée en tant que service. L'importance du contrôle financier interne explique en outre le rôle important joué dans ce domaine par les directions des finances. Au contraire, la fonction de contrôle de gestion est généralement identifiée en tant que telle, quitte à y agréger d'autres fonctions telles que l'audit ou l'évaluation.

La complémentarité des diverses fonctions et la nécessité d'assurer la cohérence du pilotage au plus haut niveau conduit en effet souvent au regroupement des diverses fonctions de contrôle et de pilotage dans un pôle, sous les dénominations les plus diverses, qui reprennent d'ailleurs ou non fidèlement la totalité des compétences réellement exercées : contrôle de gestion, audit interne, évaluation, voire organisation, conseil ou démarche de qualité. Le pôle de contrôle de gestion de la ville de Nantes regroupe ainsi des attributions de contrôle interne (y compris à l'égard des satellites et des organismes subventionnés), de contrôle de gestion, d'audit interne (analyses financières, audits), de « consultance » interne (aide à l'élaboration et au montage de dossiers complexes) ainsi que des missions qui relèvent de la gestion. A l'instar des inspections générales de l'Etat, qui, dans les ministères, constituent un corps ou un service, en règle générale directement rattaché au ministre dont il reçoit les missions et à qui il rend compte de manière exclusive, l'inspection générale d'une collectivité locale, généralement rattachée à l'exécutif politique, peut être chargée de missions très diverses qui peuvent en faire le pôle principal de contrôle et de pilotage.

Toutefois, certaines collectivités, même parmi celles ayant développé l'ensemble des dispositifs de contrôle et de pilotage, peuvent choisir un mode d'organisation déconcentré. La région des Pays de la Loire a ainsi choisi un mode d'organisation dans lequel les missions de contrôle de gestion et d'évaluation sont partagées. En raison de la diversité de ses politiques, elle a décidé de constituer une cellule de contrôle de gestion dans chacune des directions, qu'elle accompagne par une direction transversale, chargée de l'organisation et de la communication interne et directement rattachée au directeur général des services.

Le recours à des auditeurs extérieurs, notamment pour le contrôle des satellites, les audits de procédure ou d'organisation, les évaluations ou la préparation d'une opération d'investissement, varie en fonction de l'importance des moyens propres de la collectivité en ce domaine. Ainsi la ville de Nouméa, qui ne dispose pas de service interne dédié à l'audit, a recours à des auditeurs extérieurs en particulier pour l'analyse de ses délégations de service public, plus rarement pour améliorer son fonctionnement interne<sup>114</sup>, mais pas pour contrôler les organismes subventionnés.

---

114) Une convention entre la ville de Nouméa et la trésorerie générale, signée en 2006 pour une durée de 4 ans, prévoit la réalisation par cette dernière, à titre gratuit, de 12 audits portant sur le fonctionnement interne de la mairie et les organismes subventionnés. Dans sa réponse du 28 novembre 2008, le maire de Nouméa a informé la Cour qu'à cette date, deux audits, portant respectivement sur la fonction ressources humaines et le processus de paye de la mairie, avaient été effectués.

Ces fonctions de contrôle et d'évaluation peuvent être coûteuses et supposent un personnel qualifié. Leur effectif varie beaucoup et dépend évidemment de la taille de la collectivité. L'effectif travaillant au contrôle de gestion, à l'audit interne ou à l'évaluation peut aller d'un contrôleur ou chargé de mission à six pour les services les plus importants. Les pôles évoqués plus haut regroupent plusieurs fonctions et peuvent compter une quinzaine d'agents. Les services d'inspection peuvent être plus étoffés encore lorsqu'ils regroupent de nombreuses missions et relèvent de grandes collectivités.

La formation des personnes chargées de services relativement novateurs comme le contrôle de gestion ou l'évaluation, constitue une difficulté que les plus grandes collectivités pourront plus facilement dépasser, par la richesse de leurs effectifs, leur capacité financière à créer un emploi spécifique et à recruter sur ce type de poste. La création de postes de contrôleurs de gestion se heurte en pratique à des difficultés en regard du statut de la fonction publique territoriale (absence de filières et de formations spécialisées), ce qui conduit les collectivités à recruter contractuellement des personnes ayant eu une expérience professionnelle de contrôle de gestion dans les entreprises privées.

Afin d'en réduire le coût et d'en permettre l'accès dans les meilleures conditions, ces fonctions de pilotage peuvent être mutualisées comme les fonctions support. Plusieurs rapports (Rapport Mauroy en 2000 « Refonder l'action locale », Rapport Richard en 2006 « solidarité et performance : les enjeux de la maîtrise des dépenses publiques locales » notamment) ont ainsi présenté la mutualisation comme une mesure de rationalisation des structures administratives et de diffusion de la culture de contrôle interne.

Les expériences sont plus nombreuses au sein d'établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre, cette mutualisation ayant été encouragée par les lois du 27 février 2002 relative à la démocratie de proximité et du 13 août 2004 relative aux libertés et responsabilités locales. Un exemple en est fourni par la communauté urbaine de Brest. La communauté d'agglomération Angers-Loire-Métropole, après avoir créé son propre service, a récemment décidé de le mutualiser avec celui dont la ville d'Angers s'est dotée depuis plus de 20 ans ; cette mutualisation du conseil de gestion s'inscrit dans la poursuite de la démarche du rapprochement engagée en 2006 avec le conseil de gestion du centre communal d'action sociale de la ville d'Angers.

Cette forme de mutualisation reste toutefois parcellaire, puisqu'elle concerne des établissements publics de coopération intercommunale de grande taille, et le plus souvent la seule collectivité centre, matrice de cette mutualisation. Le développement de services mutualisés de contrôle, de conseil ou d'audit au profit des collectivités de plus petite taille reste donc posé. A cet égard, le recours à la constitution d'une agence pouvant intervenir dans le domaine de l'assistance technique et juridique aux communes, prévu par la loi du 2 mars 1982 sous la forme d'un établissement public départemental, a rencontré peu de succès, même si une structure de cette nature a été créée dans le département du Nord dès 1989, mais sous la forme d'une association de la loi de 1901.

## **B - Le positionnement et l'animation des services**

Les démarches de contrôle et de pilotage proviennent autant des services, soucieux de se doter d'outils pour répondre aux demandes des élus, que des élus eux-mêmes qui ont à faire face à des développements de compétences entraînant des contraintes budgétaires plus fortes, ainsi qu'à une exigence d'information du citoyen sur les objectifs et la performance de la collectivité.

Si une telle démarche est généralement pilotée par la direction générale des services s'appuyant sur une structure dédiée, l'implication des élus constitue un élément décisif à sa réussite. Le positionnement des services de contrôle et de pilotage dans l'organigramme d'une collectivité territoriale, qui constitue une mesure d'organisation interne pour laquelle la collectivité dispose d'une grande liberté, doit permettre d'assurer à la fois l'efficacité de leurs interventions sur l'ensemble des services mais aussi la qualité de l'information apportée à l'exécutif élu.

Le rattachement direct à la direction générale des services, comme à Angers ou dans le département d'Ille-et-Vilaine, donne au service chargé du contrôle de gestion une visibilité, une transversalité et une légitimité permettant l'utilisation effective des outils mis en place dans la gestion quotidienne. La contrepartie peut être la perception par les services d'un contrôle de gestion coercitif. Le rattachement à la direction des finances, comme à Laval, ou à la région Centre, où la direction du contrôle de gestion est rattachée à la direction générale « finances et droit », risque de traduire aux yeux des autres services une approche essentiellement financière, plus soucieuse de produire des indicateurs financiers, voire de coûts, que des données quantitatives et encore moins qualitatives sur l'activité des services. L'élargissement des fonctions dévolues au pôle contrôle de gestion doit donc apparaître clairement,



comme c'est le cas à Nantes, où le pôle s'inscrit dans la composante plus large du centre de responsabilité « Finances et Gestion ».

Le service du contrôle de gestion doit susciter l'adhésion des services opérationnels. Les responsables administratifs, directeurs généraux de services et cadres, sont plus sensibilisés au contrôle interne contribuant à anticiper des risques, qu'au contrôle de gestion, qui nécessite une réforme managériale de l'organisation, ou qu'à l'évaluation, qui peut être ressentie plus comme un verdict que comme un diagnostic permettant une stratégie d'amélioration du service.

C'est pourquoi les démarches de pilotage menées par une collectivité (audit, évaluation, contrôle de gestion) ne peuvent réussir que si elles associent l'ensemble des services dans une démarche progressive, dont dépendent la faisabilité des objectifs, la validité des indicateurs de gestion, comme la possibilité de donner des suites concrètes aux évaluations.

Un dialogue de gestion doit s'établir entre le service chargé du pilotage et les services opérationnels, permettant à chacun d'eux de s'interroger sur ses missions, ses coûts, sa gestion et son organisation, sur la qualité du service rendu et ses évolutions futures, de définir des objectifs et d'en apprécier la réalisation. Le contrôle de gestion de la ville d'Angers organise chaque année avec chaque direction une réunion bilan/objectifs, entre mai et octobre, en présence du directeur général qui anime les qualités la réunion, concernant tous les aspects, techniques, humains, financiers, quantitatifs et qualitatifs. Ces réunions, qui concernent tous les aspects quantitatifs et qualitatifs, sur le plan technique, humain et financier engagent les services et influent sur les arbitrages budgétaires. Dans le cadre d'un projet de service et de la mutualisation du conseil de gestion avec la communauté d'agglomération, cette démarche va évoluer progressivement vers un accompagnement des services en vue de la formalisation des objectifs et la création des indicateurs associés.

L'association des services à la définition des objectifs et à leur traduction budgétaire peut s'accompagner d'une structuration spécifique de l'administration locale. L'organisation des services de la ville de Nantes a ainsi été modifiée en 2000 avec la mise en place de centres de responsabilités, au nombre de 21 aujourd'hui, qui découpent en publics ou activités homogènes l'ensemble des activités de la ville. Faisant prévaloir la notion d'activité sur celle d'administration, les centres de responsabilité ne se confondent pas avec l'organigramme de la ville, les directions, moins nombreuses, pouvant regrouper plusieurs centres de responsabilité. Les 21 centres de responsabilité correspondent ainsi à 16 politiques publiques placées chacune sous la responsabilité d'un élu

réfèrent, et constituent l'unité d'élaboration mais aussi d'exécution du budget.

De même qu'ils doivent être associés à la définition des objectifs et à leur suivi, les services doivent être associés aux démarches d'audits, dont les recommandations ne sont pas toujours suivies, parce qu'elles sont peu opérationnelles, faute d'une association suffisante des personnes concernées à leur définition, ou d'une restitution déficiente des recommandations auprès de ces mêmes personnes.

### **C - Les outils : tableaux de bord, indicateurs et référentiels**

Le contrôle de gestion repose largement sur la saisie, le traitement et la diffusion de nombreuses informations alimentant, de manière informatisée, des « tableaux de bord » présentant non seulement les moyens mis en œuvre, financiers ou humains, mais aussi des données physiques relatives à l'activité des services, voire à leur impact, permettant de dégager les coûts significatifs, éventuellement dans le cadre d'une comptabilité analytique.

L'alimentation des tableaux de bord doit être coordonnée par le service en charge du contrôle de gestion, qui en définit la méthodologie d'élaboration et en permet ainsi l'éventuelle agrégation. Elle doit aussi reposer sur l'initiative des services opérationnels, qui sont les plus à même de révéler et valider les indicateurs les plus pertinents et qui doivent se les approprier. Ainsi, le service « évaluation et prospective » du département d'Ille-et-Vilaine a-t-il apporté un soutien méthodologique non contraignant aux services, leur permettant de dresser des bilans quantifiés et qualitatifs des politiques du département, préalables à son programme stratégique. Le choix des indicateurs et leur suivi peuvent associer des partenaires, comme le même département l'a fait par la création d'un observatoire départemental chargé d'évaluer sa politique de protection de l'enfance.

Le choix des indicateurs et leur fiabilité sont essentiels. Les objectifs quantitatifs sont les plus faciles à définir : nombre d'emplois créés ou maintenus dans le cas d'une intervention économique, fréquentation des équipements collectifs culturels et sportifs, ou de la restauration scolaire. Les indicateurs qualitatifs sont plus complexes, mais peuvent être aussi utiles à l'analyse de l'efficacité de la politique mise en place. Le département du Lot-et-Garonne a ainsi suivi, pour l'opération dénommée « contrat de bonne conduite », un taux de « sinistralité », dont l'évolution s'est avérée positive. Les tableaux de bord peuvent être utilisés pour la gestion du personnel, non seulement pour

suivre la consommation des crédits ou l'évolution de la masse salariale par service et par catégorie, mais aussi, pour alimenter le bilan social, des éléments comme l'absentéisme, les accidents du travail, les profils de postes, la pyramide des âges ou la parité.

Le suivi de ces tableaux de bord doit permettre la mise en œuvre de mesures correctrices. La communauté d'agglomération Caen la Mer a ainsi, au vu du tableau de bord relatif à l'école régionale des Beaux Arts, constaté la baisse de fréquentation des cours d'initiation et de loisirs culturels sur deux années consécutives malgré une liste d'attente de plus de cent personnes, et mis en œuvre des mesures correctrices, tout en se fixant un nouvel objectif de fréquentation et de recettes et en adaptant ses tarifs. De même le suivi des indicateurs de gestion de la direction du développement durable a révélé un tonnage de verre collecté jugé trop faible en 2004. La collectivité a pris diverses mesures, dont la diffusion d'un « flash info » spécial sur la collecte du verre, qui ont permis de remonter de manière durable de 5 % la quantité de verre collectée. Les indicateurs de coût révélés par la même direction ont conduit la communauté, à l'occasion du renouvellement des marchés les plus importants et de la réorganisation de la collecte en 2006, à l'organiser pour partie en régie et pour partie par recours à des prestataires, les coûts comparatifs de ces deux solutions faisant l'objet d'un suivi.

La connaissance des coûts de production des services, au moins pour ceux destinés à faire l'objet d'une tarification, est un élément essentiel du contrôle de gestion. La communauté d'agglomération Caen la Mer suit ainsi le coût par élève de chaque catégorie de cours (enseignement supérieur, cours d'initiation et de loisirs culturels, animations en milieu scolaire) pour l'école régionale des Beaux Arts, et le département d'Ille-et-Vilaine a mis en place une comptabilité analytique pour son laboratoire départemental d'analyses.

Le contrôle de gestion a longtemps été associé à la nécessité d'une comptabilité analytique complète de l'organisation, qui suppose un recensement exhaustif et une valorisation exacte des charges de fonctionnement imputées en comptabilité générale permettant de garantir le calcul d'un coût complet de ces actions. La fiabilité de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité patrimoniale conditionne donc la fiabilité du recensement et de la valorisation des charges de fonctionnement prises en compte par la comptabilité analytique.

La tenue d'une telle comptabilité analytique complète est apparue à beaucoup lourde, coûteuse et contraignante à bâtir, alors même qu'elle ne permettait pas toujours de bien rendre compte de la performance de la collectivité. Les recherches de connaissance des coûts sont pour ces raisons parfois moins ambitieuses et davantage ciblées.

La ville d'Angers a mis en place une comptabilité analytique depuis plusieurs années. Clôturée au 31 mars, elle fournit des données financières, qui, complétées par les données fournies par les services opérationnels, servent de base aux réunions annuelles bilan/objectifs. La ville de Nantes, pourtant bien dotée en instruments de pilotage, ne recherche pas une connaissance exhaustive des coûts par la comptabilité analytique ; c'est ainsi que le coût complet de la restauration scolaire est établi annuellement de manière extracomptable, pour intégrer notamment les dépenses de personnel, les fluides et les dotations aux amortissements.

La connaissance des coûts prend tout son sens lorsqu'elle permet à la collectivité non seulement de mesurer ses propres évolutions, mais de se situer par rapport à des collectivités de même niveau pour les mêmes services. Comme le souligne le « rapport Richard », la constitution de tels référentiels, notamment pour les grands services publics locaux comme l'eau, l'assainissement, le traitement des déchets, le transport ou la restauration scolaire, permettrait de définir des coûts unitaires pouvant servir de référence au gestionnaire local qui le souhaite pour se comparer, analyser les causes d'éventuels écarts et l'aider dans ses choix de mode de gestion, dans ses marchés ou ses délégations de service public.

Les référentiels nationaux de coûts sont toutefois encore insuffisamment développés, malgré les réalisations d'organismes tels que l'observatoire des finances locales, le Centre d'études sur les Réseaux, les Transports, l'Urbanisme et les constructions publiques (CERTU) ou de l'Agence pour le Développement et la Maîtrise de l'Energie (ADEME). L'appropriation par les élus de tels référentiels suppose qu'ils soient adaptés et non contraignants, ce à quoi peuvent répondre des initiatives telles que celle prise par l'association des départements de France de mettre en place, grâce au réseau des contrôleurs de gestion, des référentiels correspondant aux politiques publiques conduites par les conseils généraux.

## **D - La communication**

Le contrôle et le pilotage de la gestion d'une collectivité ne doivent pas se limiter à un dialogue entre la direction générale et chacun des services, ni à un compte-rendu de la direction générale à l'ordonnateur. Dès lors qu'ils ont vocation à répondre aux objectifs politiques de manière optimale, et de participer à leur réorientation ou leur définition, ils doivent faire l'objet d'une communication adéquate envers l'assemblée délibérante et le citoyen.

A l'égard de l'assemblée délibérante, le législateur a imposé la communication d'informations diverses sur la situation financière et budgétaire, les engagements pris par la collectivité, la situation des organismes dont elle détient une partie du capital ou dont elle finance l'activité, ou encore sur les conditions dans lesquelles sont conduits les services publics dont elle a délégué la gestion. Certaines insuffisances dans ce domaine ont été relevées dans le présent rapport ; le respect des obligations légales ne peut donc qu'être impérativement rappelé.

Par delà ces obligations légales, il paraît toutefois nécessaire de recommander d'informer l'assemblée délibérante des études et rapports susceptibles d'éclairer ses choix, en lui communiquant les conclusions des audits, les rapports des inspections sous réserve de dispositions législatives en sens contraire, de véritables rapports d'activité des services, ou encore en lui présentant les résultats des évaluations et les suites qu'entend y donner l'exécutif.

L'information du citoyen est souvent théorique. Si la loi lui donne accès à de nombreux documents- budgétaires, comptes-rendus des délégataires par exemple- l'usage en est peu répandu en raison à la fois d'une formation insuffisante à la compréhension de documents manquant souvent de lisibilité et d'une accessibilité limitée à la consultation de documents papiers, voire d'une ignorance par le citoyen de ses droits ou d'une surestimation de la difficulté de la démarche.

Le développement de l'internet doit permettre de faciliter l'accès des citoyens aux informations qui ont un caractère public. Certaines collectivités diffusent ainsi sur leur site internet des présentations dont la vertu pédagogique doit aller de pair avec l'exactitude des données.

La ville de Nantes présente sur son site un rapport annuel accompagné d'annexes financières extraites du compte administratif et du compte de gestion et des comptes d'organismes satellites, le rapport financier présenté au conseil municipal à l'occasion de la présentation du compte administratif, un rapport d'activité des services, organisé par grandes directions et, à l'intérieur de chacune, par « centre de responsabilité », le bilan social, la synthèse du rapport des administrateurs de la Ville dans les organismes « associés », SEM et associations, et les rapports des délégations de services publics. De telles politiques de communication attestent de la réalité des activités de contrôle et de pilotage de la collectivité, mais aussi de la diffusion de leurs travaux non seulement à l'exécutif mais aussi à l'assemblée délibérante, et permettent d'assurer une information complète du citoyen.

---

**CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS**

---

*Le développement des fonctions de contrôle et de pilotage démontre les efforts déjà accomplis par certaines collectivités locales pour moderniser leur gestion.*

*- En s'attachant à la définition par l'assemblée délibérante d'objectifs chiffrés et hiérarchisés, en offrant aux élus les éléments d'information leur permettant d'orienter l'action de la collectivité par la mise en œuvre des moyens budgétaires adaptés à la mise en œuvre de leurs politiques, elles associent démocratie et performance locales.*

*- En développant parmi l'ensemble du personnel les exigences de rigueur permettant d'asseoir la sécurité juridique et financière de leurs politiques, en associant par un « dialogue de gestion » les services à la réalisation des objectifs dans une démarche de performance, les collectivités se donnent les moyens de satisfaire au meilleur coût les besoins de leur population.*

*- Enfin la qualité de leur contrôle interne conditionne la relation de la collectivité avec ses contrôleurs externes. Le comptable public peut déjà s'appuyer, dans une démarche partenariale, sur ce contrôle interne pour exercer de manière optimale ses contrôles sur les dépenses et les recettes. A l'avenir, la mise en œuvre de toute certification des comptes des collectivités locales reposera de même sur l'efficacité des contrôles internes comptables.*

---

**RÉPONSE DU MINISTRE DE L'INTÉRIEUR, DE L'OUTRE MER ET  
DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES**

L'insertion de la Cour des comptes sur « Les évolutions du pilotage et du contrôle de la gestion des collectivités locales » appelle plusieurs observations de ma part.

**1 - Sur la modification, « souhaitée par plusieurs grandes collectivités », de permettre un vote de budget selon la nomenclature qu'elles auraient elles-mêmes élaborée**

L'insertion adressée par la Cour des comptes fait état des souhaits de certaines grandes collectivités de s'exonérer de la nomenclature budgétaire imposée réglementairement dont elles regretteraient :

- le caractère inadapté à certaines spécificités locales, notamment la présentation selon la présentation fonctionnelle ;
- une présentation par section qui n'est pas adaptée à une approche globale des politiques locales ;
- l'information imparfaite qui en résulte.

La transposition de l'approche par mission/programme/action (MPA) induite par le modèle LOLF propre à chaque collectivité nécessiterait une profonde réforme des nomenclatures budgétaires adaptées à l'hétérogénéité des collectivités, en particulier des communes, et de leurs mécanismes de liaison avec la comptabilité générale, utilisée pour suivre l'exécution budgétaire. Si cette proposition venait à être retenue, elle impliquerait une réforme profonde des modalités de fongibilité des crédits et poserait la question du maintien des deux sections. La pérennité de la règle actuelle de l'équilibre viendrait donc sans doute à être discutée.

L'utilisation d'une présentation budgétaire spécifique à chaque collectivité aurait également pour conséquence une difficulté presque insurmontable de comparabilité des prévisions budgétaires entre collectivités qui nuirait sans doute à une complète information des assemblées délibérantes et de la population.

Le rapport Migaud-Lambert de novembre 2006 laisse par ailleurs supposer qu'il n'existe aujourd'hui pas de consensus pour soutenir cette présentation, en remplacement des nomenclatures obligatoires : « il ne paraît pas souhaitable d'organiser autour de ces outils (la LOLF) la structure des autorisations budgétaires : une présentation en missions et programmes pourrait venir éclairer ce budget des collectivités les plus importantes mais n'aurait pas vocation à se substituer aux formes actuelles. »

La modification de la présentation budgétaire paraît par ailleurs contenir les ferments d'un bouleversement plus profond qui rend hasardeuse la transformation radicale des règles existantes dans le seul objectif d'une

meilleure transcription de toutes les spécificités de l'approche locale des politiques publiques exercées par les collectivités territoriales. En revanche, il faut signaler que les collectivités les plus avancées dans ce chantier ont recouru aux facilités techniques de leur systèmes d'information et de communication (SIC) financière afin d'adapter, grâce à l'adjonction de repères informatiques et de balises, leur présentation budgétaire réglementaire (par nature et par fonction) aux objectifs de présentation recherchée, et cela de manière automatique. Certains progiciels développés par les collectivités elles-mêmes répondent d'ores et déjà à ces besoins ; ils sont plutôt réservés à de grandes collectivités.

**2 - Concernant la mise en œuvre des objectifs des collectivités et plus particulièrement des politiques conduites en partenariats avec leurs sociétés d'économie mixte**

Dans son rapport, la Cour des Comptes fait un constat favorable de l'effort réalisé par les collectivités territoriales en matière de maîtrise des finances publiques. Ainsi, les collectivités territoriales s'efforcent-elles de définir de manière précise leurs objectifs et de les traduire ensuite de manière cohérente dans leur budget. Au stade de la mise en œuvre de leurs politiques, elles sont contraintes de respecter des procédures destinées à sécuriser leur action. En particulier, le respect des normes en matière de commande publique constitue une condition essentielle de la réalisation de leurs projets afin d'éviter toute remise en question contentieuse qui pourrait avoir, le cas échéant, de graves incidences financières.

La mise en œuvre des politiques locales se traduit, dans certains cas, soit par la délégation de services publics industriels et commerciaux à des sociétés d'économie mixte locales (SEML), soit par l'attribution à ces sociétés de contrats de concession ou de contrats de maîtrise d'ouvrage déléguée. Ces contrats peuvent comporter des risques financiers importants du fait de l'importance des sommes en cause mais aussi de la forme du contrat lui-même qui fait ou non peser sur les collectivités les risques économiques et financiers qui leur sont inhérents.

Comme le rappelle la Cour des comptes, les collectivités territoriales disposent de plusieurs outils leur permettant de contrôler l'action de leurs SEML et de suivre l'évolution des contrats qu'elles leur ont attribués.

En premier lieu, l'article L. 1524-5 du Code général de collectivités territoriales (CGCT) prévoit ainsi que les représentants des collectivités territoriales dans les conseils d'administration des SEML dont elles sont actionnaires doivent établir un rapport écrit chaque année. Il est précisé que ce rapport porte notamment sur les modifications qui ont pu être apportées aux statuts de la SEML. Néanmoins, il devrait retracer l'ensemble des événements marquant concernant la SEML au cours de l'année écoulée. Ce rapport est soumis aux organes délibérants des collectivités territoriales.



*La loi n'a pas prévu la forme selon laquelle doivent se prononcer les collectivités territoriales mais il ne peut s'agir en tout état de cause que d'une délibération prise au terme d'un débat au sein de l'organe délibérant.*

*En second lieu, l'article L. 1524-6 prévoit que lorsqu'une collectivité territoriale a accordé sa garantie aux emprunts contractés par une SEM, elle a le droit, à condition de ne pas en être actionnaire directement représenté au conseil d'administration de la société, d'être représentée auprès de la société par un délégué spécial. Le délégué spécial doit être entendu, sur sa demande, par tous les organes de la direction de la société. Ses observations sont consignées au procès verbal des réunions du conseil d'administration. Le délégué spécial peut procéder à la vérification des livres et des documents comptables et s'assurer de l'exactitude de leurs mentions.*

*Le délégué rend compte de son mandat dans les mêmes conditions que celles prévues pour les représentants des collectivités territoriales au sein des conseils d'administration. Ce contrôle est la contrepartie du risque pris par la collectivité non actionnaire en accordant sa caution financière.*

**3 - Sur la fiabilité des comptes des collectivités territoriales et notamment sur l'absence de comptabilité d'engagement dans une majorité de communes qui y sont astreintes**

*La tenue obligatoire d'une comptabilité d'engagement par l'ordonnateur résulte des dispositions de l'article L. 2342-2 du code général des collectivités territoriales (CGCT) pour les communes, (L. 3341-1 pour les départements et L. 4341-1 pour les régions) ainsi que l'arrêté du 26 avril 1996 relatif à la comptabilité de l'engagement des dépenses des communes, des départements, des régions et de leurs établissements publics.*

*Le ministère de l'intérieur, de l'Outre-mer et des collectivités territoriales partage le constat de la Cour des comptes sur la qualité très inégale de la comptabilité d'engagement. Cette lacune est notamment préjudiciable à la sincérité des dépenses et des recettes inscrites par les collectivités en restes à réaliser ; à l'extrême, cette insuffisance de qualité peut déboucher sur des situations de risques impossibles à déceler à temps par le contrôle budgétaire comme par la CRC.*

*Lors du contrôle de la sincérité des comptes administratifs, il est constaté un manque d'appropriation des règles de base applicables à l'exécution budgétaire. En réalité, ces faiblesses concernent davantage une application insuffisamment rigoureuse des règles que des lacunes de la réglementation.*

*L'inscription au compte administratif de restes à réaliser doit être plus systématiquement justifiée par la production de la comptabilité d'engagement. Des instructions en ce sens pourraient être données aux*

préfectures, ce qui implique que le contrôle budgétaire déplace ses frontières pour se porter plus franchement sur le terrain de l'ordonnateur.

#### **4 – Sur le manque de fiabilité de la comptabilité patrimoniale**

Contrairement aux entreprises, les collectivités publiques ne peuvent trouver dans leur résultat, non imposé, la justification de la tenue d'une comptabilité patrimoniale détaillée. Le patrimoine des collectivités publiques, souvent difficilement valorisable et en grande partie hors du marché, n'a évidemment pas le même sens que celui d'une entité privée. Le sens et l'objectif du suivi de la comptabilité patrimoniale s'en trouvent significativement modifiés.

La M14 en premier, puis la M52 et la M71, ont déjà amélioré les conditions de suivi du patrimoine :

- l'amortissement des biens renouvelables est aujourd'hui un principe qui s'applique à toutes les collectivités, avec des exceptions toutefois, comme on les retrouve dans les nomenclatures comptables locales dans les principaux autres pays de l'OCDE ;
- les provisions pour risques et charges peuvent être inscrites.

Ces innovations permettent aujourd'hui de s'assurer que le renouvellement des biens amortissables peut être financé par les recettes courantes. Il permet également d'anticiper des variations importantes de patrimoine liées à une exposition particulière de la collectivité au risque.

La question de l'approfondissement des contraintes de suivi de cette comptabilité patrimoniale peut être posée. Hormis des situations atypiques, les collectivités territoriales ne disposent pas d'un patrimoine privé aisément valorisable d'une importance telle que l'avantage tiré d'une vision exhaustive de celui-ci soit déterminant ou réellement utile dans l'appréciation de sa situation financière, sauf à souhaiter disposer d'une vision comptable parfaitement fiable mais à l'intérêt largement instrumental.

Dès lors, cette approche bilancielle n'est pas, au sens du ministère de l'intérieur, une priorité essentielle. Elle relève d'une démarche d'excellence qu'il convient certes d'encourager mais qu'il est sans doute nécessaire de réserver à des collectivités importantes et motivées pour mettre en œuvre des mécanismes de gestion innovante.

#### **5 - Sur l'absence de comptabilité analytique dans les collectivités territoriales**

Afin de distinguer les recettes et les coûts des services publics, les collectivités doivent (SPIC) ou peuvent (SPA) gérer leurs services publics dans le cadre de budgets annexes. Le but de ce budget est d'isoler les éléments financiers relatifs à un service et permet par conséquent, d'assurer un suivi du coût du service.

*Par ailleurs, pour certains services publics administratifs, les textes prévoient parfois la création d'annexes retraçant une recette fiscale et les dépenses auxquelles elle a donné lieu. Contrairement au budget annexe, il ne s'agit pas de gérer ces fonds et leur utilisation de manière isolée. Les données qui figurent dans ces états sont directement issues du BP (ex : L. 2333-99 du CGCT : Etat annexe au compte administratif retraçant l'utilisation de la taxe sur les eaux pluviales : R. 2333-43 : Etat annexe au compte administratif retraçant l'utilisation de la taxe de séjour...).*

*La comptabilité générale n'a pas les mêmes objectifs que la comptabilité analytique : si la première a pour objet de décrire et de permettre le contrôle des opérations comptables de l'ordonnateur, la seconde présente une image économique de l'activité de la collectivité à des fins de gestion - elle relève clairement d'une vision économique dont la détermination du périmètre relève largement du libre arbitre de la collectivité.*

*La question se pose du caractère substituable des deux comptabilités qui sont avant tout complémentaires : « la comptabilité analytique se fonde sur les données de la comptabilité générale » (article 53 du décret de 1962).*

*Quant aux calculs de coût, il n'existe pas d'obligation législative ou réglementaire les rendant obligatoires ni même prévoyant leur mode de calcul dans un cadre facultatif. Quelques services de l'Etat ont décidé, d'initiative, de mettre à disposition des services opérationnels des calculs de coût moyen permettant une meilleure comparabilité de la gestion. C'est notamment le cas de la direction de la sécurité civile (DSC) qui a mis à disposition des calculs de coût moyen pour les SDIS (rendu possible du fait de l'homogénéité des missions des SDIS).*

#### **6 - Le manque d'accessibilité de l'information financière des collectivités territoriales**

*A côté des contrôles juridictionnels et du contrôle budgétaire opéré par les préfets, il existe d'autres contrôles qui pourraient être développés afin que soit appréciée, non pas la légalité de la dépense, mais son opportunité. Parmi ces contrôles figurent le contrôle politique et le contrôle de la population, principalement concernée par la modération de la pression fiscale.*

*Le développement de ces contrôles nécessite toutefois que soient aménagés des espaces de débat sur la politique budgétaire de la collectivité et que l'information financière, accessible facilement, soit présentée de manière intelligible. Un effort important a été mis en place après les réformes intervenues depuis 1992 à la suite de la loi ATR (Administration Territoriale de la République).*

*Depuis plusieurs années, la pratique des débats d'orientation budgétaire, au contenu certes perfectible, a permis de fournir aux élus mais*

*également aux citoyens et aux populations, une information préalable aux décisions budgétaires permettant l'interpellation et les demandes d'information.*

*La mise à disposition du document budgétaire a également été prévue et l'information facilitée.*

*Toutefois, il est apparu qu'un meilleur accès des citoyens aux données financières agrégées, de leur commune, de leur département, de leur région, sur des séries statistiques pertinentes de trois voire cinq exercices, est susceptible de favoriser une prise de conscience tant sur l'évolution de la dépense publique locale que sur celle des prélèvements obligatoires.*

*Ces données, enrichies par celles de l'INSEE (sur le besoin de financement des APUL), doivent, pour être interprétées correctement par des tiers, pouvoir être comparées, soit dans la durée (nécessité d'obtenir des séries longues), soit par rapport à des moyennes pour des collectivités comparables.*

*Une grande de partie de ces données existent déjà et sont disponibles sur les sites de la DGCL et du MINEFI. Toutefois, des travaux ont été engagés de constitution d'un site interministériel complet et surtout dédié à la communication grand public de données agrégées par famille de collectivités, à partir des ratios prévus par la loi ATR et des ratios prudentiels mis en œuvre dans le cadre du réseau d'alerte (références nationales et séries sur plusieurs exercices), assortis d'éléments macroéconomiques fournis par l'INSEE (évolution des prix, de la richesse nationale, de la FBCF, du besoin de financement et de l'endettement des APUL). Pour la comparaison fine collectivité par collectivité, ce site, qui dépendrait de l'Observatoire des Finances Locales (OFL) dont le rapport annuel fait désormais référence, renverrait par des liens sur les deux sites spécialisés DGCP/DGCL qui fournissent aussi à peu de frais la majeure partie du contenu d'un nouveau site plus pédagogique et plus médiatisé.*

---

### **RÉPONSE DU PRÉSIDENT DU DÉPARTEMENT DU NORD**

*La lecture des extraits, concernant le Département du Nord, de l'insertion de la Cour des comptes sur « Les évolutions du pilotage et du contrôle de la gestion des collectivités locales » appelle quelques remarques de ma part.*

*Vous citez la création, en 1989, par le Département du Nord, en association avec un grand nombre de Communes, d'une Agence Technique Départementale du Nord (ATD 59), à titre d'exemple d'une expérience de mutualisation des moyens à disposition des collectivités territoriales pour l'exercice de leurs compétences.*

*Vous évoquez la possibilité de constituer une telle agence sous la forme d'un établissement public, en application des dispositions de l'article L. 5511-1 du Code Général des Collectivités Territoriales.*

*Le soutien du Département aux Communes qui le demandent pour l'exercice de leurs compétences a été organisé, dans le Nord, dans le cadre d'un projet de coopération locale, sur le fondement des dispositions de l'article L. 3233-1 du même code et, plus largement, sur celui de son article L. 5111-1.*

*La forme juridique retenue est celle d'une association de la loi de 1901 qui rassemble, aujourd'hui, le Département et 515 Communes du Nord sur un total de 653, ainsi que 27 de leurs groupements.*

*Je souhaite également attirer votre attention sur les décisions prises dans le Nord au titre du développement du pilotage du Département.*

*Dès 1998, j'ai entamé une démarche de modernisation de l'administration départementale afin de l'adapter au mieux aux besoins de la population, tout en maîtrisant les coûts et en sécurisant les procédures.*

*De nombreuses décisions sont intervenues dans ce sens, la plus emblématique étant la territorialisation de l'action sociale. Dans le même temps, il est apparu le développement interne de métiers adaptés au pilotage d'une grande collectivité territoriale.*

*Pour adapter au mieux les actions départementales à l'évolution des besoins des habitants du Nord et des territoires, j'ai souhaité créer à l'interne une évaluation des politiques publiques, conçue comme un outil d'aide à la décision. Cette évaluation répond à des questions précises définies par une lettre de mandat et recourt aux indicateurs traditionnels de l'évaluation : la pertinence, l'efficacité, l'efficience, la cohérence et l'utilité.*

*Avec une volonté d'assurer l'intégrité de la démarche, les évaluations sont soumises à l'avis d'un Conseil Départemental de l'Evaluation des Politiques Publiques, composé d'élus et d'experts de la société civile.*

*Si la procédure d'évaluation participe à l'évolution des politiques publiques, il convient par ailleurs de définir des normes qui mettent en œuvre ces politiques de manière équitable sur l'ensemble du territoire. Les directions de la collectivité ont donc été encouragées à déterminer leurs propres procédures, le service procédures de gestion ayant pour mission d'écrire les procédures transversales.*

*Les normes étant définies et écrites, il est nécessaire de sécuriser les procédures et actions départementales.*

*Ainsi, j'ai souhaité, dès 1998, que soient coordonnées au sein d'une même Direction Générale Adjointe, les directions à vocation transversale déjà existantes telles que la Direction des Finances, la Direction de l'Informatique Départementale, la Direction des Etudes et des Affaires Juridiques et des directions nouvelles telles que la Direction des Marchés et la Direction de l'Evaluation et du Pilotage de Gestion.*

*Cette organisation a permis de sécuriser les procédures et actions départementales par la consolidation de compétences techniques et aussi par l'évolution des méthodes existantes.*

*La Direction des Etudes et des Affaires Juridiques est positionnée aujourd'hui en qualité de conseil auprès des autres directions. Elle gère les contentieux et agit au mieux pour les prévenir. Lorsque le ministère d'avocat n'est pas obligatoire, ses juristes représentent directement la collectivité devant les juridictions. Cette organisation permet un retour régulier à l'intention des Directions opérationnelles sur les difficultés traitées, et assure au Département les moyens d'ajuster les procédures de la collectivité.*

*Dans la même logique, les responsabilités de la Direction des marchés et de la commande publique garantissent, en soutien aux activités des autres Directions, le respect des règles qui régissent les achats publics.*

*Après l'écriture des normes écrites et la sécurisation de leur application, il convient d'élaborer des outils qui permettent de suivre la mise en œuvre des politiques et les coûts afférents ; c'est le rôle du contrôle de gestion.*

*S'il s'est développé d'une façon plus ou moins structurée dans les différents services départementaux en réponse à des besoins propres, le contrôle de gestion a donné lieu à la création d'un service spécifique centralisé. Aujourd'hui, le service pilotage de gestion rattaché à la Direction de l'évaluation et du pilotage de gestion, a pour mission première de développer le contrôle interne au sein des services départementaux.*

*Des tableaux de bord de consommation budgétaire et de suivi d'activités ont été ainsi construits. Des études de coûts sont régulièrement menées sur des sujets à enjeux, comme celle menée récemment sur l'impact des transferts de compétences au Département par l'Etat suite à la loi du 13 août 2004.*

*Par ailleurs, un système d'information et d'aide à la décision sera prochainement opérationnel. Son objectif est de mettre à disposition des cadres départementaux les données utiles au pilotage quotidien de leur activité. Chaque personne habilitée pourra accéder facilement à une information fiable, disponible sur une période longue.*

*Le service pilotage de gestion développe également un contrôle de gestion externe en suivant directement ou en aidant les autres services à suivre les organismes bénéficiant d'une participation départementale, d'une subvention, d'une tarification, d'une délégation de service public, ou d'une garantie d'emprunt de la part du Département. Ce suivi porte sur les aspects comptables, financiers et juridiques.*

*Tous ces services et Directions concourent à la définition et à la sécurisation des normes.*

*Afin de vérifier leur bonne mise en œuvre, dès 1999, j'ai souhaité la création d'une Inspection générale des services dont la mission est de mener toute inspection que j'estime nécessaire au sein de l'administration départementale ou des organismes associés à la collectivité. Les rapports de l'Inspection s'assurent que les normes de gestion sont bien respectées.*

*Enfin, plus récemment, un service organisation et conduite de projets, rattaché au Directeur Général des Services, a été créé. Il mène des audits et des actions d'accompagnement au changement, et fonctionne selon les principes d'un cabinet conseil.*

*La conclusion de l'extrait que vous m'avez transmis met en lumière un élément important à la réussite d'un pilotage de gestion efficace, à savoir l'adhésion des responsables administratifs à la démarche, avec l'instauration d'un véritable dialogue de gestion.*

*Les services et directions concernés doivent être associés aux études et à l'analyse des résultats.*

*Cette démarche de coopération permet une meilleure mise en œuvre des décisions qui en découlent.*

*A titre d'exemple, le Conseiller Général en responsabilité, par délégation de l'exécutif départemental, d'une politique évaluée, ainsi que la Direction en charge de sa mise en œuvre, sont étroitement associés au processus évaluatif.*

*Les collectivités territoriales ont mené depuis de nombreuses années des démarches de développement de la performance et de rationalisation des coûts. En ce qui concerne le Département du Nord, le choix a été de développer l'ensemble des différents métiers y afférant.*

*Les travaux de l'Inspection des services ne peuvent être confondus ni avec une évaluation d'une politique publique, ni avec un audit organisationnel. Les résultats d'une inspection peuvent entraîner une réorganisation de service. Une évaluation peut avoir les mêmes conclusions, mais éclairées par des éléments en rapport avec l'efficacité, l'efficience et la cohérence d'une politique.*

*Mais, si le souhait est d'obtenir des résultats probants et acceptés de tous, ces métiers doivent se développer de manière autonome, se spécialisant, puisqu'ils requièrent chacun des compétences spécifiques. Ce choix n'exclut pas à l'évidence des échanges de résultats et d'expériences profitables pour tous.*

*Cette organisation exige également que les professionnels employés dans ces différents services maîtrisent le métier qu'ils exercent. Ainsi pour être évaluateur, il est nécessaire d'avoir suivi le cursus universitaire correspondant ou d'avoir bénéficié d'une expérience professionnelle adaptée.*

*Comme le souligne l'extrait de l'insertion, pour certains métiers nouveaux comme les évaluateurs, les contrôleurs de gestion, les auditeurs internes, les recrutements sont souvent longs et difficiles et le passage par un contrat à durée déterminée, le temps d'obtenir un concours administratif, est souvent la règle.*

*Bien que complexe, le développement de ces métiers demeure fondamental pour notre collectivité en vue de favoriser une diffusion progressive de la culture de gestion et de sensibiliser chacun aux exigences d'efficacité de l'action publique.*

---



### **RÉPONSE DU PRÉSIDENT DE LA RÉGION DES PAYS DE LA LOIRE**

*La Région des Pays de la Loire prend note des extraits la concernant de l'insertion de la Cour des comptes sur « Les évolutions du pilotage et du contrôle de la gestion des collectivités locales » qui portent sur les procédures internes, en particulier de commande publique, et sur les modalités d'organisation et de mise en œuvre de la démarche de performance.*

*Basés sur des constats effectués par la Chambre régionale des comptes lors de son dernier contrôle, ces éléments sont bien connus, et n'appellent pas de réponse ou de remarque particulière de la part de la Région.*

*En revanche, l'extrait relatif à la sécurisation des procédures internes s'inscrivant au sein des développements plus vastes de la première partie de votre rapport, qui porte sur « la définition préalable des objectifs et leur traduction budgétaire », je souhaite également souligner certains constats effectués par la Chambre régionale des comptes des Pays de la Loire sur ce dernier point.*

*En effet, pour son pilotage budgétaire et financier, la Région s'est dotée d'outils assez élaborés, comme une segmentation stratégique de ses dépenses croisant à la fois le découpage des politiques régionales et celui de la comptabilité fonctionnelle M71, ou comme un programme pluriannuel d'investissement (PPI) sur cinq ans, qui porte à la fois sur les dépenses et sur les recettes.*

*Sur ce dernier point en particulier, la démarche de la Région me semble particulièrement novatrice, parce que l'intégralité de ce PPI élargi, qui décline précisément et de manière pluriannuelle les objectifs de chaque politique régionale, donne lieu à un débat et à une présentation détaillée lors de chaque décision budgétaire. Dans cette mesure, on peut considérer qu'il s'agit d'un outil majeur à la fois de définition d'objectifs et de pilotage budgétaire de leur mise en œuvre.*

*La chambre régionale des comptes avait d'ailleurs souligné cet élément dans ses observations définitives, considérant que « les différents outils employés montrent un réel pilotage lors des différentes phases de la procédure budgétaire, [...] et que la procédure d'AP/CP [comme] le programme pluriannuel d'investissement sur 5 ans confèrent aux débats d'orientations budgétaires une lisibilité sur le besoin exact de financement et les ressources permettant d'y répondre ».*

---