Comptabilité et secteur public local : le cas des immobilisations corporelles

Pascale Amans, Maître de Conférences, Laboratoire Gestion et Cognition, Université Toulouse 3, IUT « A » Paul Sabatier, pascaleamans@hotmail.com

Frédérique Letort, PRAG, Laboratoire Orléanais de Gestion, Université d'Orléans, Faculté de Droit-Economie-Gestion, frederique.letort@univ-orleans.fr

Sylvie Rascol-Boutard, Maître de Conférences, Laboratoire Collectivités Territoriales, Université d'Orléans, Faculté de Droit-Economie-Gestion, sylvie.rascol-boutard@univ-orleans.fr

Résumé :
Cette communication se penche sur les réformes comptables récentes de la comptabilité publique française qui visent à aligner celle-ci sur la comptabilité privée. Son objectif est d'éclairer les difficultés que peut poser un tel alignement à travers le cas du traitement comptable des immobilisations corporelles dans le secteur public local. En ce sens, cette communication s'inscrit dans la problématique de la transposabilité de la comptabilité privée à la comptabilité publique.
La recherche présentée ici s'appuie sur deux travaux de terrain menés sur deux années consécutives, lesquels ont permis d'étudier le traitement des immobilisations dans un SDIS puis dans 6 collectivités territoriales. Elle conduit à identifier, illustrer et discuter des difficultés relatives à la première comptabilisation des immobilisations corporelles ainsi qu'aux inventaires successifs. Les choix comptables faits dans ces organisations face à ces difficultés apparaissent comme résultant d'un processus de négociation, de construction par les acteurs.

Mots clés : comptabilité publique, immobilisations corporelles, secteur public local

Abstract :
This paper focuses on recent accounting reforms in the French public sector which aim at implementing private accounting rules. We intend to illustrate the difficulties that can occur when it comes to accounting for tangible assets in the local public sector.
Two field studies have been carried out, within a local fire and rescue service and within 6 local communities.
We enlighten and discuss two types of difficulties related first to the initial recognition and measurement of tangible assets, second to the subsequent inventories. Accounting choices appear as the result of a negotiation and social construction process.

Keywords: Public sector accounting, tangible assets, local public sector

Introduction

Depuis plusieurs siècles, la comptabilité publique s'est inspirée de la comptabilité privée, tout d'abord de celle des marchands au XVII^{ième} siècle, puis de celle des entreprises pour construire son système comptable en adoptant ses techniques (Nikitin, 2001). Depuis quelques années, la comptabilité publique amorce un nouvel alignement sur la comptabilité privée, mais cette fois-ci au niveau du cadre conceptuel, autrement dit au niveau de la structure de référence théorique servant de support à l'élaboration des normes comptables, alignement très directement lié à l'émergence du New Public Management comme nous le verrons. C'est d'abord la comptabilité publique locale qui a fait l'objet d'un rapprochement avec la comptabilité privée via l'instruction M14 pour les communes[1], notamment par l'introduction des amortissements et des provisions. A cette date, le secteur public local sert de terrain d'expérimentation pour l'Etat (Steckel, 2010). Les pratiques comptables territoriales seront ensuite reprises, et dépassées, par l'Etat dans la Loi Organique relative aux Lois de Finances en 2001[2], dite LOLF, puis dans le recueil des normes comptables de l'Etat en 2004[3]. Selon l'article 30 de la LOLF, l'Etat revendique un alignement sur la comptabilité privée, en particulier sur les normes comptables internationales IAS / IFRS[4]. Cela implique notamment l'introduction de nouveaux concepts, comme par exemple celui de juste valeur en ce qui concerne l'évaluation des immobilisations.

L'objectif de cette communication est d'illustrer et de discuter les difficultés que peut poser un tel alignement à travers le cas du traitement comptable des immobilisations corporelles dans le secteur public local français. Plus précisément, la question de recherche à laquelle nous répondons dans ce travail est la suivante : quelles difficultés pose un tel alignement du traitement comptable des immobilisations corporelles dans le secteur public local français ? En ce sens, cette communication s'inscrit dans le cadre de la problématique de la transposabilité des outils de la comptabilité privée à la comptabilité publique, question posée dans le contexte du New Public Management. En pratique, dans les organisations concernées, ce changement de démarche comptable est susceptible d'entraîner de grandes modifications, ne serait-ce que parce que les changements dans les règles d'évaluation du patrimoine imposent aux organisations publiques de prendre en compte des éléments jusque-là non comptabilisés, qui peuvent avoir une valeur conséquente et difficile à évaluer. D'où l'intérêt de se pencher sur la question du traitement de ces immobilisations dans des organisations du secteur public et notamment sur celui des immobilisations corporelles. L'ampleur des modifications susceptibles de survenir justifie également d'un point de vue méthodologique que nous ayons retenu la question, particulièrement saillante, de la comptabilisation des immobilisations comme angle d'approche de la problématique. En effet, d'après Cellier (2006), parmi les normes mises en place les changements les plus notables interviennent sur les immobilisations corporelles et financières, les méthodes d'évaluation à l'inventaire ayant un impact potentiel important sur la valorisation des actifs et donc sur la situation nette. Sur le plan théorique, cette communication se situe dans le cadre des travaux sur la comptabilité

[1] Issue de la loi n°94-504 du 22 juin 1994.
[2] Loi organique n°2001-692 du 1 août 2001 relative aux lois de finances, abrégée en LOLF.
[3] Ce recueil des normes comptables de l'État a été publié au Journal Ofyciel du 6 juillet 2004.
[4] Les normes International Accounting Standard, IAS et International Financial Reporting Standard, IFRS.

publique et plus précisément sur la question de la transposabilité de la comptabilité privée à la comptabilité publique. Toujours dôun point de vue théorique, la question de lôalignement du traitement comptable des immobilisations corporelles dans le secteur public paraît particulièrement digne dôintérêt, de par la tension existant les deux logiques de comptabilisation, statique et dynamique, sur lesquelles sôappuie le nouveau référentiel français (Biondi, 2008).

Afin de répondre à cette question de la transposabilité de la comptabilité privée à la comptabilité publique au travers du cas du traitement comptable des immobilisations corporelles dans le secteur public local, nous avons utilisé une démarche alternant collecte et analyse de données, des retours à la littérature nous permettant dôéclairer des faits nouveaux observés selon le principe dôitérations successives (Glaser et Strauss, 1967). Plus précisément, la phase de terrain sôappuie sur deux études faisant partie dôun programme de recherche, la première menée dans un Service Départemental dôIncendie et de Secours ou SDIS, la seconde dans des collectivités territoriales.

Dans la première partie de la communication, après une mise en perspective historique de la problématique de la transposition, est exposé le cadre théorique et méthodologique de la recherche. Les deuxième et troisième parties sont consacrées aux résultats des études de terrain. Elles présentent et discutent les difficultés posées dans les organisations étudiées par les changements en matière de traitement comptable des immobilisations corporelles, lors de lôentrée en comptabilité de ces immobilisations tout dôabord, mais aussi au cours des inventaires successifs.

1 Une approche historique, théorique et méthodologique de la transposition

La problématique de la transposition ne peut faire lôéconomie dôune approche historique permettant de retracer le sens de cette transposition, côest-à-dire les différents mouvements ayant abouti dôune manière générale à faire évoluer la comptabilité publique et en particulier celle du secteur public local mais aussi la signification que peut avoir une telle transposition. Cette mise en perspective historique est complétée par une approche théorique de la problématique de la transposition. Puis nous présentons la méthodologie utilisée pour examiner localement cette transposition.

1.1 La mise en perspective historique et théorique de la transposition

Le cadre dôanalyse est celui de la comptabilité publique. Celle-ci présente un triple intérêt : politique, financier et économique. La comptabilité publique, comme la comptabilité privée, est un instrument de contrôle et dôinformation financier. Mais des différences majeures existent entre comptabilité publique et privée. Mattret (2010) relève quatre éléments distinctifs : le mode de désignation des dirigeants, lôexécution dôun budget dans le secteur public, lôorigine fiscale des ressources du secteur public et lôabsence de capital dans les organisations publiques. Ainsi, la comptabilité privée se doit de présenter une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat, car les entreprises privées ont pour objectif de faire du profit ; la présentation des comptes des entreprises privées vise donc à

mettre en évidence le résultat réalisé. En dépit de ces différences importantes, sous notamment l'influence grandissante de la normalisation comptable internationale, la comptabilité publique va dans le sens d'un alignement sur la comptabilité privée, alignement dont est attendue une meilleure performance. En cela cet alignement s'inscrit dans la filiation des réformes du New Public Management, nom donné aux réformes mises en place dans les organisations publiques depuis les années 1980 et ayant pour objet d'augmenter la performance publique sans sacrifier le service public, comme le soulignent Berland et Dreveton (2006). En France, la comptabilité publique connaît des évolutions significatives. Le tableau ci-dessous synthétise les grandes étapes de cette évolution depuis les années 1950.

Tableau 1 : 50 ans d'évolution de la comptabilité publique en France

Textes	Champ d'application
Ordonnance n°59-2 du 2 janvier 1959 portant loi organique relative aux lois de finances	Cadre financier et budgétaire de l'Etat
Décret n°62-1587 du 29 décembre 1962	Règlement général sur la comptabilité publique de l'Etat et des collectivités territoriales
Loi n°94-504 du 22 juin 1994	Dispositions budgétaires et comptables relatives aux collectivités territoriales *Instruction budgétaire et comptable M14*
Loi organique n°2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances (LOLF)	Cadre financier et budgétaire de l'Etat (remplace les dispositions datant de 1959)
Loi n°2003-132 du 19 février 2003	Règles budgétaires et comptables applicables aux Départements *Instruction budgétaire et comptable M52*
Arrêté du 21 mai 2004 (modifié par arrêtés du 17 avril 2007, 13 mars 2008 et 11 mars 2009)	Recueil des normes comptables de l'Etat
Arrêté du 29 avril 2009	Création du Conseil de normalisation des comptes publics

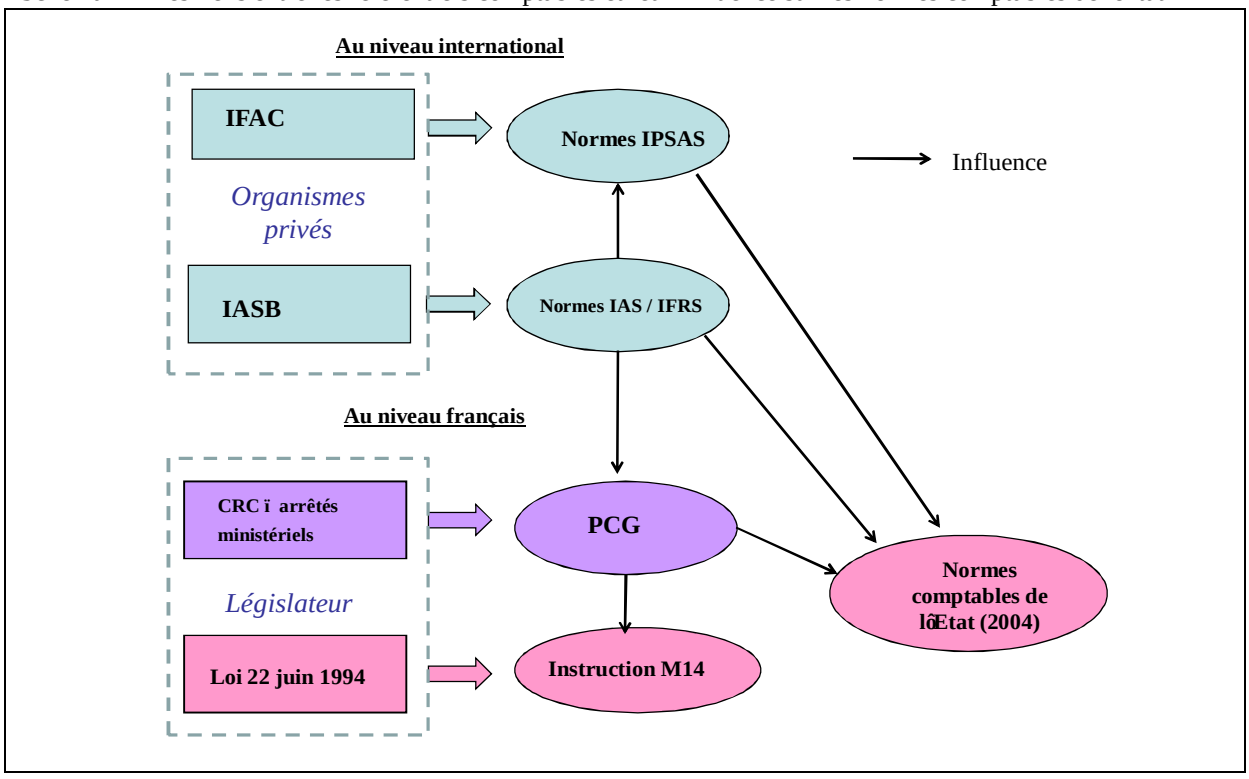
L'alignement de la comptabilité publique française sur la comptabilité privée se fait sous l'influence de deux éléments, la normalisation comptable internationale d'une part, la comptabilité privée française (et plus généralement les modalités de gestion « privée ») d'autre part. Les influences respectives de chacun de ces deux éléments se renforcent mutuellement, la normalisation comptable internationale tendant à se diffuser en comptabilité privée française. Au-delà de l'obligation pour les comptes consolidés des sociétés cotées européennes et en particulier françaises d'être depuis le 1er janvier 2005 présentés en appliquant les normes IFRS, c'est l'ensemble des entreprises françaises qui est progressivement influencé, le PCG étant depuis 1999 régulièrement révisé dans le sens d'une plus grande convergence vers les normes IAS/IFRS. Au niveau international, l'International Federation of Accountants (IFAC), créé en 1977, regroupe les organisations professionnelles d'experts-comptables. Il s'intéresse aux normes comptables du secteur public à travers le Conseil des normes comptables internationales du secteur public, l'IPSAS[5] Board. Ce dernier a pour rôle d'établir des normes qui convergent avec les IAS/IFRS en les adaptant au secteur public. Les normes ainsi constituées sont donc construites par référence aux normes internationales privées, soit directement en les reprenant et en les adaptant, soit en creux, pour combler des points non traités par les IAS/IFRS. En 2009, 22 normes, sur les 27 existantes, sont directement inspirées des IAS/IFRS ; c'est le cas, par exemple, de l'IPSAS 17 sur les immobilisations corporelles, calquée sur l'IAS 16 du même nom.

[5] International Public Sector Accounting Standards.

En France, lôEtat a dôabord fait converger significativement la comptabilité des communes vers la comptabilité privée (Steckel, 2010) avant se pencher sur sa propre comptabilité. Comme lôénoncent Lande et Rocher (2008), la réforme comptable de lôEtat sôexplique par deux raisons majeures : suivre la transformation de la comptabilité publique locale et prendre en compte la normalisation comptable internationale. En 2001, la LOLF[6] précise que la comptabilité générale de lôEtat doit sôaligner sur celle des entreprises. Cette loi indique en particulier dans son article 27 que les comptes de lôEtat doivent être réguliers, sincères et fidèles. Ces objectifs et principes sont les mêmes que ceux édictés par le Code du commerce et par le PCG pour les comptes individuels des entreprises. LôEtat était jusque-là doté dôune comptabilité de caisse qui privilégiait le suivi des opérations budgétaires et qui présentait donc lôinconvénient de ne pouvoir tenir compte dôéléments prévisionnels comme les dettes et les créances. De ce fait, pour permettre une meilleure connaissance des droits et des obligations de lôEtat, lôarticle 30 de la LOLF impose la prise en compte de ceux-ci et donc le passage à une comptabilité dôengagement, ce qui marque une rupture avec lôOrdonnance de 1959. En 2004, avec le « Recueil des normes comptables de lôEtat », ce dernier se dote de normes comptables directement influencées par les normes IAS/IFRS, les IPSAS et le PCG, ainsi que dôun cadre conceptuel. Pour ce dernier élément, il sôagit dôune avancée significative car jusque-là, en France, la normalisation comptable se faisait uniquement par la loi, et non pas par les cadres conceptuels, apanages de la normalisation comptable anglo-saxonne (Lande, 2005).

Dans le schéma 1 sont repris, à titre dôillustration, les liens entre les différents référentiels comptables et leur influence, symbolisée par des flèches, sur les normes comptables de lôEtat ainsi que sur les dispositions budgétaires et comptables relatives aux communes -ici sur lôinstruction M14 plus particulièrement.

Schéma 1 ï Les liens entre les référentiels comptables et leur influence sur les normes comptables de lôEtat



[6] Article 30 de la LOLF du 1er août 2001.

Le sens, ou mouvement général de réforme, va donc de la comptabilité des organisations privées vers la comptabilité publique, que ce soit pour lœEtat ou le secteur public local. Les effets attendus comme les limites de cet alignement ont notamment été décrits par Rocher (2008). Cet alignement de la comptabilité publique sur le secteur privé pose la question plus générale du sens, de la signification de lôapplication au secteur public de modes de gestion issus du privé, sens qui ne va pas de soi, même si cet alignement est considéré comme une évidence par les politiques (Dupuy et Naro, 2009) et sôil semble dans les pratiques correspondre à un consensus, comme le remarque Lande (1998) à propos de la consolidation dans le secteur public. En effet, le secteur public, par rapport au secteur privé -si tant est que lôon puisse distinguer les deux[7]-, présente des spécificités fortes (voir notamment Santo et Verrier, 1993). Lôunivers public est légitimé par ses racines, la chose publique a pour centre le désintéressement, alors que lôunivers privé est du ressort du droit humain, cœst le lieu des échanges commerciaux, de lôintérêt personnel. Les organisations publiques sont extraverties, leur rationalité de fonctionnement est à lœextérieur dœelles-mêmes -principe dœhétéronomie-, tandis que les organisations privées, introverties, trouvent en elles-mêmes leurs propres moyens (Chevallier, 1997). Les premières poursuivent des finalités externes, lesquelles sont définies et imposées par la loi, avec des objectifs d'intérêts généraux. Elles sont censées agir pour le plus grand bien de la collectivité, ce qui fonde comme souligné précédemment leur légitimité. Lœorganisation publique poursuit ainsi des finalités externes, dans lesquelles la notion dœintérêt général est prégnante. Ces finalités spécifiques, lœexistence également de « catégories dœactifs et passifs, charges et produits, qui nœexistent pas dans les entreprises » (Biondi, 2008, p.5), plaident en faveur de règles comptables particulières au secteur public (Biondi, 2008).

En lœoccurrence, lôapplication de normes, auxquelles sont « étroitement associées » les idées de reproductibilité et dœhomogénéité, à des organisations qui à lôinstar de celles du secteur public sont « a-normées, voire anormales » (Dupuy et Naro, 2009, p. 14), peut paraître paradoxale et problématique. Plus généralement, cet alignement renvoie à la question de lôutilisation de représentations comptables identiques universelles pour des organisations dissemblables et donc de fait à la question de lœobjectivation de lœorganisation (Dupuy, 1999).

Après avoir retracé historiquement le sens de la transposition et posé notamment la question de la signification que peut avoir une telle transposition nous présenterons la méthodologie utilisée pour examiner localement cette question. Nous avons en effet choisi de nous pencher sur le cas du secteur public local afin de mettre en lumière les problèmes éventuels que pose une telle transposition.

1.2 Le cadre méthodologique

Nous détaillerons plus amplement la démarche de recherche ainsi que les cas étudiés.

1.2.1 La démarche de recherche

Cette recherche sôappuie sur deux travaux de terrain, qui se sont déroulés sur deux années consécutives dans le cadre dôun programme de recherche portant sur le traitement et la gestion

[7] Le caractère vaporeux de la frontière entre le secteur public et le secteur privé a été souligné par Sarfati (2002) notamment.

des immobilisations dans le secteur public local. Les étudiants qui ont mené les études, sous la direction de l'un des auteurs de l'article, sont issus du même M2[8], co-habilité pro et recherche. Ce travail constituait pour eux une initiation à la recherche et nous les avons pour cela accompagnés point par point, depuis la formulation de la question de recherche jusqu'à l'analyse des résultats en passant par la phase de terrain.

Le premier travail de terrain consiste en une étude monographique du traitement comptable des immobilisations d'un Service Départemental d'Incendie et de Secours. Cette étude a été menée in situ pendant un an au sein du service financier de ce SDIS. En tant que maître d'apprentissage nous avons suivi l'observateur tout au long d'une année d'immersion. Ce dernier se trouvait en position d'observateur participant. Plus précisément, sa démarche avait pour objectif d'aider à transformer une partie du système comptable et financier du SDIS, démarche de recherche-intervention au sens de David (2001). Il était intégré à la vie de l'organisation une semaine sur deux dans le service financier. Il était plus particulièrement chargé du traitement comptable des immobilisations et notamment de la réforme de l'inventaire comptable. Cette position privilégiée au sein d'une organisation lui a permis d'être en contact avec les acteurs en charge de la comptabilité, de se trouver lui-même au cî ur du traitement comptable des immobilisations et lui a donné accès à la littérature ainsi qu'à la documentation professionnelles. Les entretiens et observations auxquels il a procédé ainsi que ses analyses ont été complétés par des entretiens non directifs réalisés par nos soins auprès de sa responsable et de son adjointe.

La seconde étude de terrain, menée l'année suivante par un groupe d'étudiants du même M2, eux aussi en mission d'apprentissage dans des organisations du secteur public local, se situe dans le prolongement de ce premier travail. A partir des observations réalisées dans le SDIS et des conclusions de cette première étude de cas, plutôt exploratoire, l'objectif était de voir si les pratiques décelées étaient propres au premier cas ou si des invariants pouvaient être révélés dans d'autres collectivités territoriales. L'objectif de la deuxième vague du programme de recherche consistait donc à déceler les pratiques, en matière de traitement des immobilisations, d'organisations du secteur public local et plus précisément de collectivités territoriales de différentes tailles et de différents types : Conseil Régional, Général et commune. Un guide d'entretien, présenté en annexe, a été utilisé à cette fin ; il comporte des questions relatives à l'intérêt du traitement des immobilisations ainsi qu'à la procédure de valorisation du patrimoine.

Après avoir testé leur guide d'entretien auprès d'un SDIS et de la Mairie de Paris, les enquêteurs ont procédé par entretiens semi-dirigés dans 6 collectivités, auprès du responsable du traitement des immobilisations au sein du service financier de chacune de ces collectivités. Pour chaque entretien en effet ils ont fait le choix de laisser parler leur interlocuteur pour ensuite relancer par des questions si nécessaire et ce jusqu'à épuisement du guide. Dans l'un des Départements et dans les communes, un seul entretien par collectivité a été nécessaire, un unique responsable du traitement des immobilisations étant clairement identifiable. En revanche, dans l'autre Département comme dans la Région, les interlocuteurs étant multiples, les enquêteurs ont procédé à plusieurs entretiens. Enfin, un dernier entretien a été réalisé auprès du Trésor Public, cet acteur étant incontournable dans le traitement des

[8] Nous tenons à remercier les étudiants qui ont participé à ce programme de recherche : Bretagne D., Goutanier S., Jobbé Duval M., Lepley E., Leroy A., Luminet C. et Tavennec C.

immobilisations. Les entretiens ont été complétés par la lecture des documents et de la littérature professionnels fournis par les collectivités territoriales étudiées.

1.2.2 Les cas étudiés

Le tableau ci-dessous reprend les démarches utilisées pour chacune des organisations du secteur public local étudiées ainsi que ce qui a conduit au choix se pencher sur ces organisations.

Tableau 2 : Démarche et organisations étudiées

Organisation	Raison du choix de l'organisation	Démarche	Nombre d'entretiens
Service Départemental d'Incendie et de Secours	Opportunité de la mission ï organisation ayant une démarche active du traitement des immobilisations	Observation participante et entretiens non directifs	Immersion pendant un an 2 entretiens
Commune 1	Ville de 12.000 habitants ayant une démarche active pour le traitement des immobilisations	Entretien semi-directif	1
Commune 2	Ville de 19.000 habitants ayant une démarche active pour le traitement des immobilisations	Entretien semi-directif	1
Commune 3	Ville de 17.750 habitants ne respectant pas les obligations légales	Entretien semi-directif	1
Département 1	Département de 850.000 habitants ayant des difficultés en matière d'inventaire physique et de suivi des immobilisations	Entretien semi-directif	1
Département 2	Département de 650.000 habitants ayant une démarche active en matière de traitement des immobilisations	Entretiens semi-directifs	2
Région 1	Région de 2.500.000 habitants ayant mis en place récemment le traitement des immobilisations ï procédure en cours	Entretiens semi-directifs	3

Les cas étudiés correspondent tous à des organisations du secteur public local impactées par les changements législatifs portant sur le traitement de leurs immobilisations. Ces organisations ont, à des degrés variés, mis en place des procédures de traitement afin de répondre aux nouvelles instructions. Depuis les années 1990 en effet le secteur public local est concerné par des évolutions comptables significatives devançant ou suivant le mouvement engagé par l'Etat. D'ailleurs le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables a créé, en 1988, un comité «secteur public» dont l'une des vocations est d'« adapter les outils de gestion du secteur privé au secteur public afin d'aider les collectivités locales à accroître leurs performances économiques » (Kerviler, 2006, p. 35). Ce même auteur souligne cependant que les collectivités n'ont pas le même objet que les entreprises : elles prennent en compte l'intérêt général et ne recherchent pas le profit. Néanmoins ces deux entités doivent gérer au mieux des ressources limitéesé Ces organisations du secteur public local sont très différentes les unes des autres, de par leur cadre juridique, leur mission ou encore leur taille. Les cadres réglementaires ont donc été modulés en fonction de cette diversité (Laurent, 2006). En particulier en 1994, les instructions budgétaires M11 et M12, qui décrivent les obligations comptables des communes, sont remplacées par l'instruction M14[9], laquelle prend en compte les notions de patrimoine, d'engagement ainsi que de résultat comptable. Même s'il était possible avant la M14 de comptabiliser amortissements et engagements, peu de communes le

[9] Loi n°94-504 du 22 juin 1994 portant dispositions budgétaires et comptables relatives aux collectivités locales.

faisaient (Bricard et Scheid, 2006). Dôailleurs, ainsi que cela a été souligné lors de cette recherche par les répondants, même si le comptable public devait, avant ces réformes, tenir un état de lôactif, ce dernier était souvent lacunaire voire inexistant. Avec la M14, les communes doivent notamment désormais comptabiliser les opérations dès leur engagement et non plus lors de leur décaissement. Dôautres instructions touchent les autres organisations du secteur public local. Parmi ces instructions lôon peut citer la M52[10] qui réforme budgétairement et comptablement les Départements en 2004, la M61[11] pour les Services Départementaux dôIncendie et de Secours, la M71[12] pour les Régions. Ces instructions comptables sont convergentes avec le mouvement de réforme allant de la comptabilité des organisations privées vers les organisations publiques ainsi que nous le verrons. De nombreux textes en effet se réfèrent aux mêmes définitions et aux mêmes évaluations.

Lôobjectif politique affiché du passage à une comptabilité dôengagement prévu par la LOLF est, selon Lambert (2006), sénateur initiateur de la LOLF, de permettre une meilleure prise de décision publique. Cet objectif se situe en cela dans la lignée des réformes issues du New Public Management. La méconnaissance du patrimoine entraînait en effet jusquôà présent pour les gestionnaires publics une gestion approximative dudit patrimoine.

La Cour des comptes, dans son rapport public annuel pour lôannée 2005, soulignait ce problème pour la ville de Paris, et indiquait que « les réformes comptables doivent être pour les ordonnateurs locaux lôoccasion de procéder à un inventaire complet de leurs immobilisations ou de réviser lôinventaire existant et ce, en liaison avec le comptable public ».

La LOLF a en effet introduit une comptabilité dôexercice distincte de la comptabilité budgétaire et une comptabilité de gestion ayant pour objectif la connaissance des coûts ainsi que la mesure de la performance des actions menées par lôEtat. Comme nous lôavons exposé précédemment, lôinstruction budgétaire M14[13], en prenant en compte les notions de patrimoine, dôengagement ainsi que de résultat comptable, devrait aussi faciliter une meilleure gestion du patrimoine ; elle devrait également permettre de fournir les informations utiles à lôélaboration du budget de la commune. Connaître précisément lôactif, son état et son affectation, permet de savoir de quels moyens les organisations du secteur public local disposent. Cela permet en particulier de savoir sur quelles immobilisations corporelles les organisations du secteur public local peuvent sôappuyer, où ces immobilisations sont affectées, dôen connaître leur valeur, leur état, ainsi que dôen évaluer le coût dôentretien et de renouvellement. La Cour des comptes dans son rapport pour lôannée 2009 souligne que la fiabilité de la comptabilité patrimoniale repose, en partie, sur un inventaire des immobilisations. Les organisations du secteur public local peuvent donc gérer au mieux ce patrimoine immobilier et mettre en place des politiques publiques en adéquation avec les moyens dont elles disposent, en utilisant ces moyens avec efficience et en améliorant la qualité de service. Par exemple, suite à lôanalyse de la dotation de chacun des collèges du Département 2 en matériel et mobilier, le Conseil Général de ce Département a retravaillé la répartition du parc informatique des collèges pour plus dôéquité. Autre exemple, dans le SDIS

[10] Arrêté du 16 décembre 2010 relatif à l'instruction budgétaire et comptable M. 52 des départements et de leurs établissements publics administratifs, paru au Journal Official n°0297 du 23 décembre 2010.
[11] Inspirée du règlement n°99-03 du 19 avril 1999 du comité de la réglementation relatif à la réécriture du PCG, elle a été généralisée à lôensemble des SDIS au 1er janvier 2004.
[12] Arrêté du 16 décembre 2010 relatif à l'instruction budgétaire et comptable M. 71 des régions paru au Journal Officiel n°0297 du 23 décembre 2010.
[13] Loi n°94-504 du 22 juin 1994 portant dispositions budgétaires et comptables relatives aux collectivités locales.

observé les techniciens proposent dorénavant à leurs élus une programmation des investissements avec la possibilité de prioriser ces derniers, de telle sorte que les sapeurs-pompiers puissent disposer de matériels récents et opérants, ainsi que de locaux adaptés, conditions déterminantes pour un service de qualité. La préparation budgétaire nôest en effet plus une présentation des recettes et des dépenses mais tient maintenant compte des dotations dôamortissements et des choix à faire en termes dôinvestissements. La dimension du long terme est donc intégrée, dépassant ainsi une approche dôexercice unique : lôon passe ici dôune approche budgétaire à une approche patrimoniale liant les exercices les uns aux autres. Tout cela permet dôapprécier les moyens nécessaires pour faire face aux risques et, sur la base de lôécart entre ces moyens et les immobilisations existantes, de guider les investissements. Pour résumer, la finalité de lôensemble des réformes touchant les organisations du secteur public local est une performance accrue, définie ici en pratique par la recherche dôune meilleure efficience, dans la droite ligne du New Public Management.

Après avoir exposé dans une première partie le cadre historique, théorique et méthodologique de la recherche, nous allons à présent nous pencher sur les difficultés que peut poser, en pratique, le traitement comptable des immobilisations corporelles dans le secteur public local, dans un SDIS et six collectivités territoriales, dès la première comptabilisation de ces immobilisations et au cours des inventaires successifs. Le premier cas, plutôt exploratoire, a permis de déceler en effet des difficultés dès lôentrée comptable des immobilisations puis tout au long de leur durée de vie, constat que la seconde étude a permis dôenrichir, ainsi que nous le verrons.

2 De la difficile comptabilisation à lôentrée des immobilisations corporellesé

Les nouvelles dispositions devraient conduire à des états financiers offrant une vision plus complète de la situation patrimoniale que celle fondée exclusivement sur les encaissements et les décaissements. Cela devrait donc permettre dôaboutir à une meilleure connaissance (en interne) et à une meilleure représentation (interne et externe) du patrimoine, bref à une image « plus fidèle » du patrimoine et de la situation financière. Mais lôobtention dôune « image plus fidèle » ne passe pas uniquement par une comptabilité dôengagement. Il devient également nécessaire dôavoir une vue actuelle et exhaustive du patrimoine, et notamment des immobilisations corporelles en tant quôéléments de lôactif. Il sôagit ici dôun véritable bouleversement pour les organisations du secteur public local, qui doivent dorénavant prendre en compte des éléments qui ne lôétaient pas. Se pose alors justement le problème de la définition des éléments à retenir (quels éléments prend-on en compte ?) et de leur évaluation (comment les prend-on en compte ?). Toutes les organisations rencontrées sont confrontées à de telles questions, décelées lors de lôétude exploratoire au sein du SDIS.

2.1 Une définition délicate des immobilisations corporellesé et donc du patrimoine

La norme n°6 du Recueil des normes comptables de lôEtat précise que le patrimoine de ce dernier est constitué dôun ensemble de droits et dôobligations ayant une valeur économique. Financièrement et comptablement, la notion de patrimoine se traduit par lôétablissement dôune

situation financière. Pour définir le patrimoine dôune entité, Etat ou organisation du secteur public local, il est de fait nécessaire de définir le périmètre des droits et des obligations de celle-ci afin de pouvoir les identifier, les évaluer et les comptabiliser selon la nomenclature des actifs et des passifs[14]. Parmi les actifs figurent les immobilisations corporelles, dont lôidentification et lôévaluation sont déterminantes pour la définition du périmètre du patrimoine. Le PCG définit une immobilisation corporelle comme « un actif physique détenu, soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins de gestion interne et dont l'entité attend quôil soit utilisé au-delà de lôexercice en cours ». Les M14, 52, 61 et 70 comme lôIPSAS 17 donnent une définition des immobilisations corporelles quasiment identique à celle du PCG. Soulignons ici que les répondants ont relevé un avantage de lôenregistrement en immobilisations auquel leurs organisations sont sensibles : lôenregistrement de biens en immobilisation présente ici un avantage financier. En effet le Fond de Compensation pour la Taxe sur la Valeur Ajoutée (FCTVA) compense la TVA acquittée sur leurs investissements par les collectivités territoriales, si cette TVA nôa pu être récupérée dôune autre manière. Les collectivités sont donc incitées à nôoublier aucun investissement lors de la transmission au comptable public de leur liste pour les dépenses éligibles par ce Fond.

Lôopérationnalisation de cette définition des immobilisations corporelles toutefois est délicate. La circulaire interministérielle relative aux critères dôimputations en section dôinvestissement[15] apporte un éclairage sur cette question. Elle laisse une certaine latitude aux administrations concernées pour lôimputation dôun bien en section dôinvestissement. Ainsi par exemple cette imputation peut concerner des biens meubles non mentionnés, voire des biens dôun montant unitaire inférieur à 500 ú TTC dont la liste a fait lôobjet dôune délibération cadre de lôassemblée délibérante. Par exemple, le Conseil dôAdministration du SDIS observé a décidé dôaffecter à la section dôinvestissement lôhabillement professionnel. Y figurent donc des casques dôintervention, des survêtements de sport et même des chaussettes ou des galons. La question qui se pose ici, et que le responsable du Département Finances a demandé à son apprenti de traiter, est : ce type de comptabilisation valorise-t-il réellement le patrimoine de lôorganisation ? Après une étude il a été décidé de considérer la majorité des habillements professionnels comme une charge avec une dotation annuelle sauf les biens indispensables aux missions de sapeurs-pompiers, côest-à-dire les casques mais aussi les bottes, les gants etc.

La difficulté dôopérationnaliser la définition des immobilisations est bien soulignée ici, et notamment la frontière floue entre immobilisations et charges. Cette identification des immobilisations comme sa définition et sa comptabilisation font lôobjet dôune négociation dont le résultat est susceptible de varier dôune organisation à lôautre. Lôimmobilisation identifiée correspond donc au croisement de représentations dôacteurs. Ils construisent la réponse à la question « que doit-on comptabiliser en immobilisation ? » côest-à-dire en fait à la question « quôest-ce quôune immobilisation ? ». Le fruit de ces négociations nôest pas sans conséquences pratiques sur la gestion desdites immobilisations ainsi que le montre lôexemple du SDIS où il a été décidé dôimmobiliser les tapis de sols, considérés comme relevant de

[14] Cadre conceptuel de la comptabilité de lôEtat, Recueil des normes comptables de lôEtat, mars 2009.

[15] Circulaire interministérielle NOR INT B0200059C datée du 26 février 2002 relative aux règles dôimputation des dépenses du secteur public local, qui expose les règles dôimputation comptable des dépenses du secteur public local et actualise la nomenclature des biens meubles qui figurait en annexe de la circulaire du 28 avril 1987 désormais abrogée.

lôéquipement des camions des pompiers. Ces tapis sont susceptibles de circuler dôun camion à lôautre au cours des interventions et dêtre jetés sôils sont trop abîmés à lôissue de lôune dôentre elles. Le résultat de ces négociations a aussi des conséquences sur lôidentité de lôorganisation, car la réponse à la question « que doit-on comptabiliser en immobilisations ? » a une incidence sur la représentation du patrimoine de cette organisation.

Un autre problème délicat auquel sont confrontées les organisations du secteur public local est la question de lôidentification du propriétaire ou du moins de celui qui contrôle les biens concernés. En effet, la norme n°6 relative aux immobilisations corporelles précise que le contrôle de lôimmobilisation, et non la propriété de lôimmobilisation, est le critère dôinscription à lôactif du bilan. Dôailleurs, selon Laurent (2006), les notions de mise à disposition ou dôaffectation de biens ont des conséquences comptables nôayant pas dêéquivalent dans le secteur privé. Plusieurs illustrations des difficultés que cette détermination du propriétaire/contrôleur pose sont à notre disposition grâce aux études de terrain. Par exemple lors de lôattribution des collèges lôun des Départements sôest rendu compte que pour certains dôentre eux le foncier pouvait appartenir au Département, par transfert, mais aussi à la commune, historiquement, et à une communauté de communes. La difficulté ici est que, théoriquement, suite à lôattribution des collèges, une convention avec chaque commune aurait pu mettre à disposition du Département le foncier. Mais ces conventions nôont pas toutes été finalisées, ce qui complique dôautant la tâche dôenregistrement du comptable. Dôautre part, quand des biens complexes parce que très liés sont contrôlés par différentes organisations, chacune ayant sous son contrôle une partie du tout, comment enregistrer ces différentes parties dans la comptabilité de chacune des organisations ? Une illustration éclairante concerne un site sur lequel co-existent un gymnase communal, un collège mis à disposition par lôEtat au Département, un bâtiment dôenseignement technologique construit par le Département sur un terrain communal et une cantine appartenant à la Région. Chacun de ces biens fait partie dôun tout cohérent dont il est difficilement séparable. Valoriser une partie de cet ensemble est une tâche particulièrement difficile. Ces questions de comptabilisation, épineuses du point de vue de la gestion, trouvent un écho du point de vue du droit. En effet les obligations et responsabilités, en terme dôassurance par exemple, ne sont pas les mêmes selon que lôon est propriétaire, utilisateur ou encore locataire dôun bien. Ce problème concerne plus globalement le périmètre des droits et obligations de lôorganisation[16], la délimitation de ses frontières par rapport aux autres organisations.

En substance nous venons de voir que la comptabilisation à lôentrée pose des problèmes de définition : définition de ce que lôon va considérer comme immobilisation ainsi que définition des frontières du patrimoine des organisations et de fait des organisations elles-mêmes. Les éléments qui seront retenus pour procéder à ces identifications ont donc des incidences sur lôidentité des organisations. Les choix effectués pour définir ces différents éléments vont résulter de négociations et donc sôappuyer sur les représentations des acteurs. Lôon rejoint ainsi les analyses de March (1981) qui souligne que les organisations créent en partie leur environnement par la façon dont elles interagissent et dont elles lôinterprètent, les contraintes

[16] Des remaniements sont en cours sur cette question des périmètres des différentes collectivités territoriales, voir notamment la loi n° 2010-1563 du 16 décembre 2010 de réforme des collectivités territoriales, parue au Journal Officiel n°0292 du 17 décembre 2010 page 22146.

internes structurant la vision de lôenvironnement, et donc la réalité à laquelle les membres de lôorganisation ont à répondre.

Après avoir posé voire résolu la question délicate de lôidentité des immobilisations corporelles et donc du patrimoine, les organisations du secteur public local doivent encore procéder à lôévaluation de ces immobilisations.

2.2 Une « évaluation à lôentrée » problématique des immobilisations corporellesé et donc du patrimoine

A lôentrée dans le patrimoine les immobilisations corporelles sont évaluées soit à leur valeur dôapport, soit à leur prix dôacquisition, soit à leur coût, ainsi que le précisent les normes applicables aux collectivités territoriales, la M52 notamment. Néanmoins, lorsque le coût historique est indéterminable pour une immobilisation, la valeur de marché peut être utilisée comme indicateur pour déterminer une valeur dôentrée dans le patrimoine (Mattret, 2004). Les biens immobiliers spécifiques comme les monuments historiques sont estimés pour une valeur symbolique ou dans des cas anecdotiques pour le coût de reproduction. Ces monuments historiques relèvent des « actifs historiques » dont la norme IPSAS 17 relative aux immobilisations corporelles relève certaines caractéristiques comptables : « leur valeur culturelle, environnementale, éducative et historique ne se reflètera pas entièrement dans une valeur financière basée purement sur un prix de marché ; des obligations juridiques ou réglementaires peuvent imposer des interdictions ou des restrictions dôaliénation sous forme de vente ; elles sont souvent irremplaçables et leur valeur peut croître avec le temps alors même que leur situation physique se détériore ; et il peut sôavérer difficile dôestimer leur durée dôutilité qui, dans certains cas, peut être de plusieurs siècles. »[17] La norme IPSAS 17 nôimpose pas, mais nôinterdit pas, la comptabilisation des actifs historiques ; cependant, en cas de comptabilisation, les états financiers de lôentité devront fournir toutes les informations exigées par la norme pour les immobilisations corporelles (évaluation, mode dôamortissementé).

La M52 préconise que les collections et î uvres dôart soient enregistrées au compte 216. A cette fin, le Département 2, qui se trouve une démarche active de traitement des immobilisations, a fait le choix de lôévaluation par le marché. Il a ainsi incorporé dans son bilan les î uvres dôart. Il a de même choisi une évaluation prise sur le marché pour le terrain de golf dont il était propriétaire ; ce même Département, propriétaire dôun couvent disposant dôune chapelle, a, pour estimer la valeur de cette dernière, tenté de déterminer quelles pouvaient être les utilisations potentielles de cette chapelle, qui pourraient en être les éventuels acquéreurs et à quel prix.

Parmi les actifs dont la valeur à lôentrée est difficile à déterminer figurent également, et indépendamment de leur nature, les biens transférés ou mis à disposition. En principe, la collectivité qui met à disposition est censée déterminer en amont la valeur du bien mais, exemple parmi dôautres, dans le cas de la Région étudiée, lors du transfert des lycées en 2004, aucun procès verbal de mise à disposition nôa été émis (et au moment de lôétude, en 2009, la Région nôen disposait toujours pas). LôEtat a cependant transmis une description détaillée des bâtiments. Cette Région a donc fait appel au service du Domaine pour déterminer leur valeur,

[17] IPSAS 17, paragraphe 8.

que ce service estimera à lôaide dôune fiche descriptive. En 2009 la Région a envoyé les 14 premières fiches. Donc pour lôinstant la Région nôa pu inscrire dans son bilan que la valeur des lycées quôelle a construits, soit 10% des lycées dont elle est propriétaire.

Ces estimations difficiles sont loin dôêtre anecdotiques dans le secteur public local et si les organisations de ce secteur souhaitent aboutir à une image fidèle elles ne peuvent en faire lôéconomie. Pour les mener à bien, les organisations peuvent soit procéder en interne, soit faire appel à un cabinet privé - solution qui nôa pas été retenue par les collectivités étudiées, du fait de son coût -, soit faire intervenir le service du Domaine. Ce dernier a un rôle prépondérant ici. Il doit donner un avis sur le montant des immobilisations transférées par lôEtat à lôoccasion de transferts de compétences et que lôEtat nôa pas évaluées, par exemple pour les collèges (transférés aux Départements) et pour les lycées (transférés aux Régions). Faute de transaction de référence le service du Domaine peut éprouver des difficultés à évaluer et risque de sous-évaluer le bien.

Finalement, en matière dôévaluation à lôentrée, deux grands types de difficultés semblent se dessiner, certaines liées à la nature même des immobilisations, dôautres qui viennent de ce que ces immobilisations ont été transférées ou mises à disposition.

La recherche montre ici que pour lôensemble des organisations étudiées la définition des éléments à retenir comme lôévaluation de ces éléments semblent être des images construites par tâtonnements et relevant de négociations. Lorsque sont tranchés les problèmes liés à la première comptabilisation des immobilisations se pose la question de lôévaluation ultérieure de ces immobilisations lors des inventaires successifs, point qui fait lôobjet de la troisième partie de la communication.

3 é à leur délicate évaluation lors des inventaires successifs

Se pose la question du suivi physique des immobilisations ainsi que de la comptabilisation de leurs éventuelles nouvelles valeurs au fil du temps, notamment par la prise en compte de lôamortissement.

3.1 Lôorganisation du suivi

Lôorganisation concrète du suivi passe par lôorganisation de lôinventaire physique et comptable, mission confiée à lôobservateur participant dans le SDIS. Les difficultés rencontrées en matière de définition et dôidentification des immobilisations, ainsi que les choix faits lors de la comptabilisation à lôentrée, ont des conséquences au niveau du suivi de ces dernières. Chaque année, lôinventaire doit théoriquement être mis à jour par lôordonnateur. Pour se faire, le passage de lôinventaire réglementaire à lôinventaire physique est incontournable. En effet, lôinventaire règlementaire ne donne que peu voire pas dôinformations sur la qualité et lôétat des constructions, sur leur conformité aux normes. Lôinventaire physique permet, outre de vérifier lôopérationnalité des biens, de contrôler lôexistence des biens en question à lôendroit où ils sont censés être. Se pose alors la question, avec la multiplication des immobilisations de relativement faible valeur et difficiles à « tracer physiquement », du coût de cet inventaire physique. Il en est ainsi au SDIS, où il a été décidé

de considérer la majorité des habillements professionnels comme une charge avec une dotation annuelle, à lôexception des biens indispensables aux missions de sapeurs-pompiers. Par cet arbitrage le traitement comptable sôest trouvé allégé, en permettant par exemple dôéviter lôamortissement de chaussettes. Mais le choix effectué ici va rendre délicat le suivi et lôinventaire des nombreux éléments composant le petit matériel, dôautant plus que lôinventaire physique est principalement mené à bien par les opérationnels qui sont susceptibles de ne pas apprécier ce quôils peuvent considérer comme une perte de temps : typiquement, les pompiers rechignent à compter les tapis de sol de leurs camions. Dôailleurs, plusieurs répondants des organisations étudiées ont qualifié lôinventaire physique de travail fastidieux et coûteux, à tel point que ces organisations avouent avoir un retard important dans cette procédure.

Outre son caractère fastidieux et coûteux, le suivi des immobilisations est de fait subordonné à la mise en place dôune organisation qui le rend possible, cô est-à-dire qui implique compréhension et coopération entre les différents acteurs et services concernés, mais aussi la mise en place des outils informatiques nécessaires ainsi que le montrent le cas du SDIS et les entretiens réalisés. Ainsi, dans le SDIS observé, pour lôinventaire des biens et notamment des immobilisations corporelles[18], des tableaux de bord ont été créés pour le suivi des opérations dôinvestissement, recensant des données techniques, financières et humaines, afin dôavoir une approche globale de tout investissement. La mise en place dôun logiciel de gestion financière[19] a permis de remplacer les livres dôinventaire -qui ont perduré jusquôen 2006- et de créer des fiches pour les biens intégrés en section dôinvestissement. Les agents concernés se sont fortement mobilisés pour passer des livres dôinventaires et des tableaux sur Excel à lôenregistrement sur le logiciel choisi. Des erreurs ou omissions ont été détectées. Lôéquipe a dôailleurs embauché plusieurs apprentis sur plusieurs années dont une partie de la mission était dôaider à cette mise en place. Certaines organisations du secteur public local, le Département 2 par exemple, ont choisi dôutiliser des codes-barres pour repérer leur matériel depuis lôachat.

Au-delà de la mise en place de moyens adéquats, la coopération entre les différents acteurs au sein de lôorganisation et leur implication sôavèrent constituer un point crucial. Plusieurs acteurs sont susceptibles dôintervenir dans la circulation de lôinformation relative au bien, de son incorporation à sa sortie du patrimoine : les services opérationnels, le service du marché public et le service financier. Lôimplication très relative des agents des services opérationnels a été relevée comme un problème par les gestionnaires des immobilisations. Le peu dôappétence de certains opérationnels pour les tâches dôinventaire physique ou de réception des marchandises, qui peuvent être vues comme rébarbatives (certains utilisent le terme de « corvée ») si leur finalité ne leur a pas été expliquée, conduit à des erreurs dôenregistrement. La transmission des informations des agents techniques aux agents chargés du traitement des immobilisations est elle aussi source de problèmes. Ainsi lôexemple de la sortie du bien du patrimoine sans entraîner de flux financier nous a été donné à plusieurs reprises : en cas de mise au rebut ou de destruction du bien il est courant que le service financier nôen soit pas informé par les services opérationnels. Certaines organisations du secteur public local ont mis en place des procès-verbaux de destruction. Mais nombre de répondants regrettent les défauts dôapplication par certains opérationnels. Une autre illustration concerne le cas de la réception des travaux qui nôest pas toujours communiquée. Lôinformation de la fin des chantiers doit en

[18] Ce qui a dôailleurs été la mission confiée à lôobservateur participant.
[19] Module Patrimoine du logiciel Civitas.

effet théoriquement être transmise par les opérationnels au service financier afin que ces derniers passent en «immobilisation» des biens inscrits en «en-cours». Nonobstant le manque de justesse comptable le risque juridique est ici particulièrement prégnant. En effet l'achèvement des travaux doit être signalé aux assureurs afin que l'organisation soit garantie contre tous les risques. La teneur même des informations transmises peut constituer une source de problèmes. Les chargés de la gestion des immobilisations relèvent la difficulté qu'ils ont à comprendre les libellés de mandats rédigés par certains agents des services opérationnels, ces libellés étant jugés trop vagues pour permettre d'identifier si le bien constitue une immobilisation ou encore s'il doit être rattaché à un autre bien. Le SDIS et une commune ont d'ailleurs fait le choix d'un interlocuteur unique pour écrire l'ensemble des libellés. Comme ce dernier suit une même logique les personnes chargées de la gestion des immobilisations en voient leur tâche facilitée. Cependant cette solution est difficilement praticable dans les très grandes organisations du secteur public local. Le travail transversal, intra-organisationnel, est, pour les agents chargés du traitement des immobilisations rencontrés, incontournable. Les défauts éventuels de coopérations intra-organisationnelles sont ici révélés par la mise en place du traitement des immobilisations. En outre, l'on peut remarquer que les équilibres de pouvoir s'en trouvent changés : des services qui jusque-là n'avaient que peu de contacts avec les services financiers doivent maintenant compter et rendre des comptes. Pour créer du sens, les représentations comptables doivent être liées à ce que l'organisation produit et aux jeux de pouvoir qui s'y développent. Comme le souligne Dupuy (1999), le sens et la cohérence de ces représentations tiennent à l'existence d'une structure organisationnelle délimitée et décomposée en zones cohérentes. Ici les zones de compétences sont redéfinies et recomposées en zones qui peinent à trouver leur cohérence.

La coopération entre agents n'est pas uniquement intra-organisationnelle. Elle concerne aussi des agents ne faisant pas partie des mêmes organisations. En effet, la responsabilité du suivi des immobilisations incombe ici à la fois à un agent de l'organisation concernée - l'ordonnateur pour les collectivités locales- et au comptable, agent des impôts, qui tient la comptabilité officielle de la collectivité. L'ordonnateur recense et identifie les biens, en suit l'évolution physique et la traduit budgétairement, le comptable les enregistre et les suit à l'actif du bilan, tenant ainsi l'état de l'actif et le fichier des immobilisations. En fin d'exercice un rapprochement est effectué entre les documents comptables du Trésor Public et de l'organisation du secteur public local. Des écarts peuvent alors apparaître, écarts dont il faut trouver la source afin de les corriger. Ainsi, si une immobilisation figure dans l'inventaire de l'organisation concernée mais n'apparaît pas à l'état de l'actif comme si, à l'inverse, une immobilisation est dans l'état de l'actif mais pas à l'inventaire, il faut vérifier la réalité de la propriété, au besoin en procédant à une vérification sur place. Et les anomalies sont loin d'être anecdotiques. Par exemple, pour l'exercice 2007 au SDIS, 16 biens, pour une valeur totale de 401 717, 78 euros, étaient concernés. Après enquête pour recherche d'anomalie, se sont révélés soit un manque de pièces justificatives, soit des erreurs de marché, soit de mauvaises imputations, soit de mauvaises saisies de montant. Ces biens ont finalement été soustraits du listing du service finances du SDIS. En cas de désaccord persistant, l'état de l'actif du comptable public est celui qui primera. La difficulté soulignée ici est que les comptables ne sont pas obligatoirement tenus informés des engagements avant paiement. Lande (2002) relève elle aussi les limites liées à cette organisation bicéphale et notamment la difficulté qu'il y a à garantir la fiabilité des informations comptables communiquées. Le comptable public ne peut en effet comptabiliser et suivre les informations transmises par l'agent de la collectivité

car il nôen a pas formellement le pouvoir. Des relations cordiales entre ce dernier et le comptable public sont dôailleurs soulignées comme étant fondamentales par les répondants interrogés.

Enfin, parmi les difficultés soulevées par les gestionnaires des immobilisations rencontrés figure le manque dôimplication de certains élus, lesquels ne considèrent pas toujours la valorisation du patrimoine comme étant stratégique. En effet le traitement des immobilisations nôentraîne pas de gain immédiat ni dôimpact direct apparent sur la population. La procédure de traitement des immobilisations est, selon les agents interrogés, longue à mettre en î uvre et nécessite des moyens conséquents. Par exemple la correction des erreurs par rapport au compte de gestion du comptable du Trésor Public peut nécessiter plusieurs allers-retours, des vérifications et investigations. Des organisations du secteur public local font le choix dôembaucher un gestionnaire des immobilisations, cêest le cas de celles qui ont été étudiées, et se dotent dôoutils informatiques pour procéder au traitement des immobilisations. Cependant dôautres organisations ne font pas ce choix, si elles connaissent des difficultés financières, et préfèrent prendre des mesures plus visibles, en faveur des citoyens. Est soulevée ici la question de la mobilisation des élus, qui font passer des messages indiquant leurs priorités, notamment via les allocations de fonds.

Chacune des immobilisations entrées en comptabilité doit faire lôobjet dôun suivi, lequel peut être problématique, car il nécessite la mise en place dôun système dôinformation reposant sur des supports informatiques adéquats mais aussi sur une compréhension et une coopération entre les acteurs participant au suivi, quôils se trouvent dans lôorganisation ou à lôextérieur. Sont également requises lôimplication de ces acteurs, ainsi que celle des élus qui choisissent ou non de débloquer des fonds pour financer les moyens matériels et humains.

Au-delà de ces aspects organisationnels, nous allons maintenant aborder la question de la réévaluation éventuelle des immobilisations.

3.2 Une réévaluation problématique

Dans la M14 comme dans la M52 notamment il est préconisé que les immobilisations susceptibles de se déprécier sont « assorties de correction de valeur qui prennent la forme dôamortissements et de provisions pour dépréciation ». Les illustrations que nous donnerons ici sont relatives aux amortissements.

La durée de lôamortissement doit dans le cas où les biens ont une durée de vie déterminable correspondre à cette dernière. Dans les organisations du secteur public local étudiées, les répondants ont souligné lôavantage pratique de lôamortissement : la possibilité dôanticiper et donc de planifier les événements. En effet la fin de lôamortissement correspond théoriquement à la nécessité de renouveler le bien. Les nomenclatures prévoient des fourchettes de durée dôamortissement pour les catégories de biens. Mais elles ne correspondent pas forcément à la durée de vie du bien ou à son renouvellement ainsi que lôont remarqué les répondants. Par exemple, dans la Région étudiée, le matériel de bureau comme les calculatrices, lampes, dictaphones etc. est amorti sur 10 ans. Cette durée dôamortissement est prévue dans la nomenclature[20]. Mais, selon lôun des gestionnaires de ces immobilisations pour cette Région,

[20] Selon la liste issue de la circulaire INTB0200059C de février 2002 reprenant lôarrêté NOR/INT/B0100692A du 26 octobre 2001.

elle ne correspond pas à la durée de vie du bien. Certaines organisations du secteur public local font alors le choix de préciser via une assemblée délibérante que, par exemple, les biens dôune valeur inférieure à x ú seront amortis sur une année, au contraire de ce qui se passe dans la Région qui vient dôêtre citée. Ces montants et durées sont proposés par le gestionnaire du patrimoine. Dans le SDIS lôobservateur a lui aussi décelé des différences potentielles entre ces deux durées. La refonte de lôinventaire fut lôoccasion de sôintéresser à ce problème. Il est envisagé de créer des groupes de travail afin de se demander au bout de combien de temps un bien doit être réformé et si cette durée de vie peut correspondre à la durée dôamortissement du bien en question, ce qui théoriquement devrait être le cas. Là encore nous pouvons souligner le rôle déterminant des acteurs et des négociations auxquelles ils participent, dans la construction des représentations comptables.

Certaines immobilisations ont une durée de vie très longue voire indéterminable et ne peuvent pas être amorties selon leur durée de vie. En outre, comme le décrit Lande (2002), le champ dôapplication des amortissements est volontairement réduit. En effet, le budget doit être équilibré par section ; or les amortissements affectent cet équilibre : lôaugmentation des charges de la section de fonctionnement devrait se traduire par des augmentations dôimpôts. Cela explique quôil soit prévu dans les instructions M14, M52 et M71 que certaines organisations aient la possibilité, du fait de la nature de certaines immobilisations corporelles, tels les bâtiments administratifs ne produisant pas de revenu, de ne pas les amortir (cas des communes de plus de 3 500 habitants) ou de neutraliser lôamortissement par une écriture comptable (cas des Départements et des Régions). Cela peut également contribuer à expliquer que certaines organisations puissent ne pas amortir certaines immobilisations du fait du caractère relativement « récent » de leur acquisition. Ainsi les communes ne sont obligées dôamortir que les biens acquis à compter du 1er janvier 1996, les départements et les SDIS les biens acquis depuis le 1er janvier 2004, les régions les biens acquis à partir du 1er janvier 2005 (Baranger, 2010). Ces différentes possibilités laissent des marges de manî uvre aux collectivités concernées pour délibérer et construire les représentations comptables. Enfin, certaines immobilisations sont également par nature non amortissables, quelles que soient les organisations concernées : cêst le cas des terrains, oeuvres dôart et voiries, comme dans le PCG.

Les immobilisations peuvent également être revalorisées, en fonction de lôévolution du marché ou suite à la réalisation de travaux dôamélioration comme le précise notamment la M14, si ces travaux ont pour effet dôaugmenter la valeur de lôactif ou dôaugmenter sa durée de vie. Ainsi, comme lôont souligné les répondants, la forte augmentation du marché immobilier aurait pu conduire à augmenter la valeur des immobilisations immobilières. Les organisations de ces répondants ont toutefois fait le choix de ne pas procéder à cette revalorisation afin de ne pas alourdir leur gestion. En ce qui concerne les travaux dôamélioration, les effets de ces derniers sur la valeur de lôimmobilisation sont importants. Par exemple, lôamélioration de la performance énergétique dôun bien, illustration qui nous a été donnée par un répondant, augmente la valeur de ce bien. Mais les répondants ont eu des difficultés pour rattacher le coût de tels travaux aux biens concernés et donc éventuellement revaloriser ces derniers, et ce pour deux raisons. Dôune part il est en pratique fastidieux de rattacher à un bien tous les coûts des travaux qui lôont amélioré. Ainsi, il est impossible aux répondants de rattacher plusieurs mandats à un seul et même numéro dôinventaire. Or pour chaque nouvelle facture un nouveau mandat est créé ainsi quôun nouveau numéro dôinventaire. Les agents doivent alors faire les

rattachements manuellement entre les numéros d'inventaire et le bien en question. D'autre part se pose le problème de la répartition du coût d'une amélioration entre les différents biens qu'elle concerne. Par exemple, pour l'installation d'un réseau de fibre optique la Région concernée a renoncé à ventiler ces améliorations pour chaque bâtiment.

Finalement, pour l'amortissement des immobilisations se posent le problème de la détermination d'une durée d'amortissement, ainsi que celui des conséquences de l'amortissement sur l'équilibre par section des budgets. Afin de faire face à ces difficultés, des marges de manî uvre sont accordées aux organisations, qui laissent la place pour des négociations. Quant à la revalorisation, elle présente l'inconvénient d'alourdir la gestion et d'être parfois difficile à comptabiliser, notamment quand elle fait suite à des travaux d'amélioration.

L'observation de procédures de suivi des immobilisations comme de leur réévaluation au fil du temps montre que leur mise en place a entraîné pour les organisations observées des bouleversements conséquents : acquisition de nouvelles compétences, de nouveaux outils etc. Là encore l'identité même de ces organisations s'en trouve potentiellement changée.

Conclusion

L'objectif de cette communication était d'illustrer et de discuter les difficultés soulevées par l'alignement de la comptabilité publique française sur la comptabilité privée, à travers le cas du traitement des immobilisations corporelles dans le secteur public local. Il s'agissait plus précisément d'apporter des éléments de réponse à la question de recherche suivante : quelles difficultés soulève un tel alignement du traitement comptable des immobilisations corporelles dans le secteur public local français ?

Après avoir replacé cet alignement dans le cadre des réformes de la comptabilité publique et souligné les problèmes théoriques qu'il pose, nous avons étudié la question du traitement des immobilisations corporelles en comptabilité publique locale française, en nous appuyant sur le cas d'organisations du secteur public local, un SDIS et 6 collectivités territoriales. Nous avons pu observer que les problèmes décelés lors de l'étude exploratoire dans le SDIS sont convergents avec ceux rencontrés dans l'ensemble des organisations étudiées. Si les solutions pratiques sont quelquefois différentes, ainsi que nous l'avons relevé, les incidences théoriques restent communes.

D'un point de vue théorique, cette recherche va dans le sens des travaux qui interrogent la pertinence d'un l'alignement de la comptabilité publique sur la comptabilité privée. Elle montre également l'identité d'une immobilisation et sa valorisation comme le fruit de négociations, lesquelles aboutissent à une construction sur laquelle les acteurs s'accordent. La comptabilité apparaît bien ici à la fois comme une image construite et constructrice de la réalité organisationnelle, qu'elle constitue pour partie (Dupuy *et al*., 2000).

D'un point de vue méthodologique, cette recherche rappelle l'intérêt de se pencher sur les organisations publiques pour le chercheur en comptabilité. Dans ces organisations en effet, les changements comptables entraînent, via la comptabilisation d'immobilisations jusque-là non enregistrées en comptabilité, des bouleversements sans équivalent dans le secteur privé et

soulèvent, de par les difficultés que leur mise en î uvre suscite, des questions fondatrices de la comptabilité : quôest-ce quôune immobilisation ? Quelle valeur lui attribuer ?

Dôun point de vue pratique, le travail de terrain nous a permis de mettre en exergue et dôillustrer des difficultés inhérentes tant à la première comptabilisation des immobilisations corporelles quôà leur réévaluation lors des différents inventaires. Nous avons pu souligner également que lôélaboration des représentations comptables, en particulier pour faire face à ces difficultés, sôappuyait dans ces organisations sur un processus de négociation, de construction par les acteurs. Nous souhaiterions à présent plonger au cî ur de ce processus de construction, pour étudier plus en détails ses modalités, voir quelles formes il prend suivant les organisations et si, au-delà de la diversité des organisations concernées, se dégage « une logique de création dôune méthode propre au secteur public local » (Lande et Rocher, 2008, p. 4).

Bibliographie

Baranger, M.-C. (2010). L'évolution des normes comptables du secteur public local. *Gestion & Finances publiques* 8-9 (juin) : 630-645.

Biondi, Y. (2008). De Charybde de la comptabilité de caisse en Scylla de la comptabilité patrimoniale ou du périlleux périple de la comptabilité de lôEtat en France (et ailleurs). *Revue de la régulation* 3-4 : 38p.

Bricard, A., Scheid, J.-C. (2006). La convergence comptabilité publique / comptabilité privée : une évolution continue. *Les Cahiers du Club Secteur Public - Les enjeux de la comptabilité publique, Collection ECM* 1 : 5-11.

Berland, N., Dreveton, B. (2006). Management Control System in Public Administration : Beyond Rational Myths. In *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad of Necessity* (Eds, Scheid, J.-C., Lande, E.). Paris: Réseau Cigar Experts Comptables Media, 227-242.

Cellier, F. (2006). Les normes comptables de l'Etat. *Les Cahiers du Club Secteur Public - Les enjeux de la comptabilité publique, Collection ECM* 1 : 59-71.

Chevallier, J. (1997). La gestion publique à l'heure de la banalisation. *Revue Française de Gestion* 115 : 26-37.

David, A. (2001). Logique, épistémologie et méthodologie en sciences de gestion. In *Les nouvelles fondations des sciences de gestion.* (Eds, David, A.,*.et al*.). Paris : Vuibert, 83-110.

Dupuy, Y. (1999). *Faire de la recherche en contrôle de gestion? De la compréhension des pratiques à un renouvellement théorique*. Paris : Vuibert.

Dupuy, Y., Malo, J.-L., Teller, R. (2000). Recherches et pratiques en comptabilité, contrôle et audit. In *Recherches et pratiques en Gestion* (Eds, Amann, B., Dupuy, Y., Rigal, J.-J.). Paris : Dalloz, 29-41.

Dupuy, Y., Naro, G. (2009). La globalisation des normes managériales : une crise dans la crise ?. Cahier de Recherche Tétranormalisation, ISEOR : 14-16.

Glaser, B. G., Strauss, A. (1967). *The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research*. Chicago: Aldine Pub.

Kerviler, I. (2006). La contribution des experts comptables à la convergence comptabilité privée/comptabilité publique. *Les Cahiers du Club Secteur Public - Les enjeux de la comptabilité publique, Collection ECM* 1 : 35-37.

Lambert, A. (2006). La nouvelle comptabilité de l'Etat est un outil de citoyenneté. *Les Cahiers du Club Secteur Public - Les enjeux de la comptabilité publique, Collection ECM* 1 : 13-15.

Lande, E. (1998). Le périmètre de consolidation dans le secteur public : identification et validation. *Comptabilité - Contrôle - Audit* 4(1) : 107-127.

Lande, E. (2002). Le système d'information des communes permet-il de mesurer le risque financier ?. 23ème Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Toulouse.

Lande, E. (2005). La réforme des cadres conceptuels de lôIASB et du FASB : quelles évolutions ? Quels enjeux ?. *Revue Française de Comptabilité* (380) : 36-41.

Lande, E., Rocher, S. (2008). 25 ans de réformes comptables au service du management public. *Politiques et Management Public* 26 (3) : 149-160.

Laurent, C. (2006). Secteur public local: une convergence forte des principes comptables, et des spécificités structurelles qui nécessitent des adaptations. *Les Cahiers du Club Secteur Public - Les enjeux de la comptabilité publique, Collection ECM* 1 : 31-33.

March, J. G. (1981). Footnotes to Organizational Change. *Administrative Science Quarterly* 26 : 563-577

Mattret, J.-B. (2004). Normes comptables de lôEtat : un modèle pour la comptabilité publique, *La revue du Trésor* 10 (juin) : 593-601.

Mattret, J.-B. (2010). *La nouvelle comptabilité publique*. Paris : LG.D.J.

Nikitin, M. (2001). The Birth of a Modern Public Sector Accounting System, in France and Britain and the Influence of Count Mollien. *Accounting History* 6(1) : 75-101.

Rocher, S. (2008). La convergence de la comptabilité publique locale vers la comptabilité privée ï 2ème partie : Perspectives et limites. *Revue Française de Comptabilité* 408 (mars) : 26-29.

Santo Viriato, M., Verrier, P. E. (1993). *Le management public*. Paris : Presses Universitaires de France.

Steckel, M.-C. (2010). La performance publique en France : un jeu dôinfluences croisées entre le national et le local. *Gestion & Finances publiques* 6 (juin) : 420-423.

V.A. (2006). La comptabilité patrimoniale des collectivités territoriales : lôexemple de la ville de Paris. *Rapport public annuel de la Cour des comptes 2005* : 715-732.

V.A. (2010). Les évolutions du pilotage et du contrôle de la gestion des collectivités territoriales. *Rapport public annuel de la Cour des comptes 2009* : 281-303.

Annexe : Guide dôentretien sur le traitement des immobilisations

Nous effectuons un travail de recherche sur le traitement des immobilisations dans les collectivités territoriales. Nous cherchons à déterminer quelles procédures ont été concrètement mises en place. Pourriez-vous nous en parler ?

(Le guide dôentretien ci-dessous a été utilisé à des fins de relance, il a servi à sôassurer que tous les points qui devaient être abordés lôont bien été)

Questions de relance :

1. Intérêt du traitement des immobilisations

1.1. Quels intérêts présente pour vous le traitement des immobilisations ?

1.2. Quel est lôintérêt pour le secteur public de chercher à valoriser le patrimoine comme le font les entreprises privées ?

1.3. Quôest-ce qui freine les collectivités pour mettre en place une procédure de valorisation ?

2. La procédure utilisée pour réaliser la valorisation du patrimoine

2.1. Que considérez-vous comme du patrimoine ?

2.2. Quelles étapes avez-vous mises en place pour réaliser la valorisation du patrimoine ? Comment concrètement valorisez-vous votre patrimoine ?

2.3. Qui décide de valoriser le patrimoine ?

2.4. Quelles sont les directions concernées par les différentes étapes de la procédure ?

2.5. Quel système dôinformation a été mis en place entre les agents des finances de la collectivité et les agents techniques (importance de la bonne information pour la sortie du bien) ?

2.6. Avez-vous défini des seuils dôamortissement dôun bien différents du seuil des 500 ú ? Avez-vous procédé à des aménagements au sein dôune même catégorie de bien ?

2.7. Existe-t-il des règles communes pour toutes les catégories dôimmobilisations en matière dôamortissement (bâtiment, parc automobile, bien à valeur historique) ?

2.8. Quels sont vos critères pour amortir les immobilisations ? Avez-vous créé dôautres critères que ceux imposés par la législation ?

2.9. Amortissez-vous vos bâtiments ? Si non, pourquoi ?

2.10. La procédure est-elle satisfaisante ? Y a-t-il eu des tâtonnements pour y parvenir ? A ce stade, rencontrez-vous encore des difficultés ? Comment procédez-vous pour déterminer la valeur dôun bien ne faisant pas lôobjet dôune estimation par le marché ?

3. Aspect managérial et relationnel de la procédure

3.1. Y a-t-il eu des réticences de la part des agents lors de la mise en place de la procédure ? Si oui, comment y avez-vous fait face ?

3.2. En quoi votre démarche est-elle contraignante (temps, complexité) ?

3.3. Lorsque votre inventaire diffère de lôétat de lôactif du comptable public, quelle démarche adoptez-vous ?

3.4. Quelles sont vos relations avec le comptable public et jusquôoù vous laisse-t-il aller afin de maximiser vos dépenses dôinvestissement (FCVTA) ?

3.5. Estimez-vous que la manière dont vous valorisez votre patrimoine est représentative de lôétat réel de votre actif ? Si non pourquoi ?