**La certification des comptes des Collectivités Territoriales favorisera-t-elle un changement de gouvernance ?  De l’agence vers l’intendance ?**

Questioning onthe impact of the certification of the accounts of Local Authorities on their governance, from Agency Relationships to Steward Relationships?

**CALVI Monique[[1]](#footnote-1)**

**Résumé :**

Cet article porte sur une réflexion relative à l’impact potentiel de la certification des comptes des Collectivités Territoriales sur leur gouvernance notamment dans les relations entre d’une part les élus et les citoyens et d’autre part l’ordonnateur-élu- et le comptable public. L’instauration de la certification des comptes dans ces organisations s’accompagne d’une nouvelle norme comptable qui apporte des modifications majeures à la construction et à la restitution de l’information comptable et financière. Les paradigmes utilisés sont ceux des théories de l’agence et de l’intendance.

**Mots clé :**

Certification, collectivités territoriales, gouvernance, agence, intendance.

**Abstract :**

This article deals with a reflection on the potential impact of the certification of the accounts of Local Authorities on their governance, particularly in the relations between elected officials and citizens on the one hand and the authorising official-elected and the public accountant on the other. The introduction of the certification of accounts in these organisations is accompanied by a new accounting standard which brings major changes to the construction and restitution of accounting and financial information. The paradigms used are those of the agency and stewardship theories.

**Key-words :**

Certification, Local Authorities, governance, agency theory, stewardship theory

La comptabilité publique a beaucoup évolué au cours des vingt-cinq dernières années. Cette évolution est marquée par un fort rapprochement avec la comptabilité privée concrétisé par l’instauration, en Collectivités Territoriales (CT), d’instructions budgétaires et comptables appelées normes telles que M14 en communes en 1997, M52 en départements en 2004 et M71 en régions en 2010. D’une définition à connotation juridique comme celle donnée par Prada et Sonrier (1985)[[2]](#footnote-2) -régime juridique spécifique concernant les procédures d’exécution du budget-, le décret no 2012-1246 du 7 novembre 2012 modifié par le Décret n° 2018-803 du 24 septembre 2018 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) la définit comme un système d’organisation de l’information financière, conformément aux dispositions du Plan Comptable Général. Cette nouvelle définition révèle une prise de conscience de son rôle et de son intérêt pour les différentes parties prenantes à la gestion publique, la comptabilité n’a pas pour unique vocation de retracer le budget mais elle a une fonction d’information sur l’état financier de la CT. Selon Pras et Zarlowski (2013, p. 14), l’obligation de rendre des comptes, *accountability,* recouvre la reddition des comptes, la responsabilité et la transparence et serait « une philosophie du vivre ensemble, un impératif de justification de sa conduite ». La reddition serait un moyen pour construire la confiance, la crédibilité et la réputation (Schillemans et Busuioc 2015, p 210). Pour Dreyfus (2016, p 1012), rendre compte consiste à informer les citoyens de façon claire sur l’utilité des impôts consentis mais aussi sur l’effectivité de leur usage.

La création du CNoCP (Conseil de normalisation des comptes publics) en 2008, montre l’existence d’une préoccupation des pouvoirs publics d’aboutir à un système unifié de comptabilité publique. Il a un rôle consultatif auprès du ministre chargé du budget et du ministre compétent (en l’occurrence celui des CT) quant aux normes comptables à appliquer. Il est chargé d’assurer une convergence entre comptabilité générale publique et comptabilité générale privée tout en intégrant les spécificités du secteur public. L’évolution de la comptabilité publique se caractérise aussi par l’introduction de la certification des comptes. La loi organique relative aux lois de finances (LOLF, 2001) a initié la certification des comptes au niveau de l’Etat, par la Cour des Comptes (C des C), suivie par celle des établissements publics de l’Etat (2003), celle des comptes de la Sécurité Sociale (LOLFSS, 2005), des universités (LRU, 2007) et des grands établissements publics de santé (2009). C’est la loi NOTRe du 7 août 2015 sur la « Nouvelle Organisation Territoriale de la République » qui prévoit une expérimentation de 5 ans de la certification des comptes des administrations publiques locales, supervisée par la C des C et réalisée par des auditeurs indépendants. Vingt-cinq CT, sur la base du volontariat, expérimentent la certification : la C des C a établi un diagnostic global d’entrée en 2017 qui a abouti à des recommandations pour chaque entité quant aux actions à entreprendre pour faciliter la certification des comptes. Au 1/1/2019, ces CT ont adopté l’instruction comptable M57 et une certification « à blanc » sera établie par des commissaires aux comptes (C aux C) pour les exercices 2020, 2021 et 2022. A l’issue de cette période, le Gouvernement devra établir un rapport à transmettre au Parlement sur les avis des entités concernées, de la C des C et des certificateurs indépendants. La certification des comptes des CT pourrait se généraliser ensuite. La révision de la Constitution par la loi du 23 juillet 2008 montre que la certification des comptes des administrations publiques devient un enjeu juridique national : « 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 ». Déjà en 1996, le Conseil de l’Union Européenne, par son règlement 2223/96, recommandait une dynamique de transparence pour tous les comptes publics des états. Sa directive n°2011/85 du 8 novembre 2011 mentionne que les systèmes de comptabilité publique fassent l’objet d’un contrôle interne et d’un audit indépendant. Le décret no 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) stipule que le comptable « ne procèdera à l'exécution comptable qu'après avoir réalisé un contrôle de régularité de la dépense ou de la recette ». Notons que le 21 mars 2014, le ministre des Finances, celui du Budget et celui des CT, les présidents des grandes associations nationales d'élus locaux et le Premier président de la C des C ont signé une [charte nationale relative à la fiabilité des comptes locaux](https://www.collectivites-locales.gouv.fr/files/files/finances_locales/fiabilisation/Charte_fiabilite_comptes_2014.pdf).

La certification des comptes répond à la préoccupation qui émerge de ces différents textes de loi ou autres, à savoir garantir la fiabilité et la transparence des informations financières contenues dans les documents fournis par l’entité, cette dernière ayant respecté les procédures règlementaires pour la tenue des comptes et le contrôle interne. La certification est un avis sur les états financiers d’un organisme. Le certificateur ne va pas se prononcer sur la responsabilité du comptable public et de l’ordonnateur qui les ont élaborés ni sur la qualité de la gestion de la Collectivité concernée, ni sur sa santé financière. Le contrôle de régularité des comptes et le contrôle budgétaire exercés par le Préfet et les Chambres Régionales des Comptes (CRC) pour les CT sont maintenus. En effet, ce sont les CRC qui jugent la régularité de la comptabilité des comptables publics : elles effectuent un contrôle de régularité des comptes et vérifient que le comptable a réalisé les contrôles qui lui incombent. En matière de contrôle budgétaire, la CRC intervient sur saisine du Préfet pour formuler des propositions dans les cas suivants : lorsque le budget primitif est adopté trop tardivement, lorsque le budget voté est en déséquilibre (inégalité entre recettes et dépenses), en cas de défaut d’inscription d’une dépense obligatoire au budget ou enfin lorsque le budget exécuté (celui de l’année antérieure) est en déficit. Les CRC ont aussi une mission de contrôle de gestion qui vise à examiner l’équilibre financier des opérations de gestion des CT, le choix des moyens utilisés et les résultats obtenus ; cette mission étant proche d’une évaluation de politique publique locale et conforme à la notion de performance. Nous notons toutefois que les contrôles réalisés par les CRC ne sont pas systématiques. A titre d’exemple, la CRC de la Région Rhône-Alpes-Auvergne a réalisé en 2019 des contrôles des comptes et de la gestion sur 57 entités pour un total de 14 milliards d’euros de recettes de fonctionnement aboutissant d’une part à 59 rapports d’observations définitives et 52 rapports d’observations provisoires et d’autre part à 132 ordonnances de décharge (le parquet financier ne retient pas de charge contre le comptable) et 36 jugements (ouverture d’un contentieux).

La coexistence des juridictions financières et d’un certificateur privé indépendant était proposée par Carassus et Rigal (1999) de façon à ajouter à la logique budgétaire une logique financière et patrimoniale en vue de servir les partenaires extérieurs de la CT alors que Prat (2009) considère que la certification annuelle peut être réalisée par les CRC à condition d’une part de la réserver aux CT les plus grandes et d’autre part de réformer les normes comptables.

Nous concevons la certification des comptes publics, en l’occurrence de ceux des CT, comme le continuum d’un processus d’information et de loyauté à destination des citoyens entamé il y a plus de deux siècles. La Déclaration des Droits de l’homme et du citoyen de 1789 attribue deux droits à chaque citoyen, celui de consentir à l’impôt et celui de suivre l’emploi de la contribution publique. La Constitution du 3 septembre 1791 reprend ces droits : elle impose la publication des recettes des différentes contributions et autres revenus publics ainsi que des comptes détaillés des dépenses des départements ministériels. Aussi la Constitution prévoit que les ministres doivent présenter chaque année aux députés, le montant des dépenses à réaliser dans leur département, de rendre compte de l’utilisation des sommes qui y étaient prévues ainsi que des abus éventuels commis par des membres du gouvernement. Notons la création de la C des C en 1807 pour juger de la régularité juridique des comptes. Cette instance peut prononcer la responsabilité pécuniaire des comptables mais ne peut pas émettre de jugements sur l’opportunité des dépenses et recettes ordonnées par les ministres. En application de la loi d’administration Territoriale (ATR) du 6 février 1992, le Code Général des Collectivités Territoriales (CGCT) prévoit pour les communes que « toute personne physique ou morale a le droit de demander communication des procès-verbaux du conseil municipal, des budgets et des comptes de la commune et des arrêtés municipaux », cette disposition est prévue aussi en département et en région. Il stipule aussi que les budgets de la commune restent déposés à la mairie à la disposition des citoyens dans les quinze jours qui suivent leur adoption, le public étant avisé de la mise à disposition de ces documents et que dans les communes de 3 500 habitants et plus, les documents budgétaires s’accompagnent de données supplémentaires (situation financière de la commune, engagements avec les organisations satellites…). Par la révision constitutionnelle de 2008, la C des C a une mission d’information des citoyens. Sur le plan local, la loi NOTRe de 2015 a renforcé les dispositions relatives à la communication des rapports d’observation des CRC. Les contrôles des juridictions financières sont « de jure et de facto au service du citoyen » (Delon-Desmoulin 2019, p.70).

Nous nous interrogeons dans cet article sur l’impact de la certification des comptes publics locaux sur la gouvernance des organisations concernées (communes, départements, régions…) sachant que ce dispositif s’accompagne d’une réforme comptable substantielle à savoir le passage à une nouvelle norme (M57) avec notamment l’introduction du Compte Financier Unique que nous présenterons. La conception de la gouvernance que nous retiendrons est liée aux parties prenantes principales d’une CT à savoir les citoyens ou administrés, l’ordonnateur, représentant des citoyens qui est élu par eux directement ou indirectement ainsi que l’Assemblée délibérante (exemple : Conseil Municipal), le personnel en l’occurrence le directeur comptable et financier et ses collaborateurs, salarié de la Collectivité et enfin le comptable public qui est lui fonctionnaire de la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP). D’une définition générale de la gouvernance donnée par Paquet (2 000, p.9) « toutes les activités des agents ou de groupes sociaux, politiques, économiques, administratifs, qui contribuent par des efforts ciblés à orienter, guider ou contrôler certains aspects ou certaines dimensions particulières d’un système ou d’une socio-économie », nous retenons que celle de la CT peut être l’ensemble des procédures et mécanismes destinés à orienter, guider et contrôler les actions des gestionnaires (ordonnateur, assemblée délibérante et personnel) et du comptable public au service des citoyens et des autres parties prenantes que sont les fournisseurs, les prêteurs et les organisations publiques pourvoyeuses de subventions telles que l’Etat.

La comptabilité publique est fondée sur le principe de séparation des fonctions entre l’ordonnateur et le comptable, elle comporte la comptabilité de l’ordonnateur dite administrative et celle du comptable. La définition du gouvernement d’entreprise de Charreaux (1997, p 421-422) que l’auteur étend aux organisations publiques, mentionne que ce sont « l’ensemble des mécanismes qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d’influencer les décisions des dirigeants, autrement dit qui gouvernent leur conduite et définissent leur espace discrétionnaire ». Selon cette acception de la gouvernance, une des missions du comptable public constitue un des mécanismes de gouvernance puisqu’il doit contrôler les ordres de recouvrer (régularité de l’autorisation de percevoir la recette, mise en recouvrement des créances), et les ordres de payer (qualité de l’ordonnateur, exacte imputation des dépenses, disponibilité des crédits, validité de la dette, caractère libératoire du paiement) émis par l’ordonnateur. Le contrôle comptable interne et le contrôle juridictionnel par la Préfecture et la CRC constituent des volets importants de la gouvernance des CT. Aussi la certification des comptes est un mécanisme de gouvernance que Charreaux (1997, p 427) qualifie à la fois d’intentionnel, parce que résultat de la loi, et de non spécifique. Son introduction dans les CT nous conduit à s’interroger sur ses conséquences en matière de gouvernance.

Nous aborderons l’examen de l’évolution de la gouvernance des CT sous l’angle de la théorie de l’agence et de la théorie de l’intendance comme modèles pour appréhender comment un changement de paradigme est envisageable avec l’introduction de la certification des comptes de ces organisations publiques. Nous étudierons dans un premier temps la relation entre l’ordonnateur et le citoyen et dans un deuxième temps les liens entre l’ordonnateur et le comptable public.

**1. La certification des comptes au service de la relation entre ordonnateur et citoyens**

Les ordonnateurs prescrivent l’exécution des recettes et des dépenses : d’une part ils liquident[[3]](#footnote-3) les recettes et émettent les ordres de recouvrer et d’autre part ils engagent, liquident et ordonnancent les dépenses. Ils peuvent assurer la programmation et la répartition des crédits. Ils transmettent au comptable public compétent les ordres de recouvrer et de payer ainsi que les pièces justificatives correspondantes. Ils établissent les documents nécessaires à la tenue, par les comptables publics, des comptabilités budgétaire et générale et sont chargés de la réalisation du Compte Administratif, synthèse de l’exécution du budget et retracée dans une comptabilité administrative. Ils encourent une responsabilité dans les conditions fixées par la loi.

Que peut-on attendre de la certification des comptes si nous analysons les relations entre l’élu et les citoyens comme des relations entre un agent ou un intendant et des principaux ?

* 1. L’ordonnateur (l’élu) est à la recherche de légitimité

L’ordonnateur, un élu direct ou indirect, agit en tant que représentant des citoyens et de leurs intérêts. Hertzog (2016, p 1017) voit en ce fondement de la démocratie une contradiction : l’élu n’est ni un mandataire, ni un délégué, les fonctions qu’il exerce correspondent à un statut mais ne résultent pas d’une convention passée avec des mandants. Il n’est pas lié à ses électeurs par un droit, sa fonction est due à la fraction des administrés qui a voté pour lui. « Une fois désigné, l’élu représente l’ensemble de la communauté politique concernée et est censé agir au mieux pour son bien commun en tant qu’organe de la personne publique…il prend la place des citoyens et hérite de leur pouvoir ». Il en découle que l’élu politique n’est le représentant d’aucune personne réelle et qu’aucune procédure de responsabilité politique et de reddition de comptes ne peut être organisée puisqu’on méconnait ses engagements, engagements qui pourraient être jugés. On pourra dire que l’élu sera jugé au moment des prochaines élections à travers le vote des citoyens. Hertzog considère que c’est un mythe car les réélections ne se jouent pas sur le bilan des actions menées et résultats obtenus.

Même si Lafarge (2016, p 986) considère l’élection des représentants des citoyens comme légitime en démocratie, il souligne que la complexification de l’action publique due à la fois au nombre et à l’éclatement des acteurs impliqués et à la difficulté de traitement de réalités sociales complexes conduit ceux qui l’ont en charge à rechercher une légitimation procédurale (respect des procédures) ou de résultats. Ces légitimations vont se matérialiser et s’exprimer par la redevabilité qui comporte la reddition des comptes. La multiplicité des finalités des organisations publiques et notamment des CT contraint les élus à déterminer des objectifs flous, source d’interprétations diverses capables de satisfaire les différentes parties prenantes (Bachir-Bendaoud 2018, p 17), la comptabilité apparait comme outil de légitimation a posteriori des décisions prises. La comptabilité a alors un rôle politique : l’information comptable est utilisée comme argumentaire pour promouvoir ses intérêts tout en obtenant l’adhésion des autres parties prenantes, elle peut aussi légitimer les décisions prises. La comptabilité n’est pas objective, le décideur politique la rend subjective en sélectionnant les informations qui lui sont favorables. Selon Kott (2016, p. 1066) « la donnée chiffrée qui est la base de la comptabilité n’est qu’une représentation, une transcription de la réalité et certainement pas la réalité elle-même…La comptabilité transcrit ce dont elle a conscience, elle ne transcrit pas, ou le fait différemment, ce qu’elle ne peut pas appréhender », l’évaluation des immobilisations illustre parfaitement ce propos (exemple : musées, écoles, universités).

Bo et Luu (2011, p 2) notent « un intérêt croissant pour l’audit par des cabinets privés » des entités publiques. La remise en cause du contrôle administratif des juridictions financières (Préfecture et CRC) décrite par Carassus (2003), liée à un manque de moyens (insuffisance du contrôle, observations tardives et le plus souvent négatives, confusion possible entre contrôle de régularité et contrôle d’opportunité dans la tâche de contrôle de gestion) explique le développement de l’audit externe privé (Choffel et Aldrin 2015, p 47) au même titre que le principe *d’accountability*. La certification des comptes par une institution indépendante serait un outil au service de cette recherche de légitimité des élus car elle garantit la qualité des informations comptables et financières communiquées. Elle est un outil de recherche de confiance selon Power (2003, p 197) assimilable à une confiance institutionnalisée (Portal 2011, p 39).

1.2. La certification des comptes complète et renforce la communication financière justifiée dans un contexte d’agence

Un principal confie à un agent la réalisation d’une action en son nom. Le modèle le plus connu est celui des actionnaires/dirigeants (Jensen et Meckling 1976) dans lequel les actionnaires confient aux dirigeants la gestion de l’entreprise qu’ils possèdent. Avec l’apparition de la grande entreprise dans laquelle la propriété du capital est répartie entre plusieurs actionnaires, le pouvoir devient séparé de la propriété, il appartient à un dirigeant non-propriétaire (Berle et Means 1932). Dans le modèle d’agence, les acteurs sont rationnels, ils recherchent la maximisation de leur utilité personnelle. Des problèmes d’agence surgissent car les intérêts des deux catégories d’acteurs divergent : l’agent (le dirigeant) va maximiser son utilité (prestige, pouvoir, avantages pécuniaires) au détriment de celle des actionnaires (maximisation de la valeur de l’entreprise). Pour réduire leurs coûts d’agence (perte d’utilité), liés au comportement opportuniste de l’agent, les principaux (actionnaires) vont instaurer des contrôles ou surveillances et l’agent va rechercher leur confiance à travers des actes de dédouanement selon Jensen et Meckling.

Le modèle d’agence peut être adapté à d’autres formes d’organisation que la grande entreprise à capital diffus et notamment aux organisations à but non lucratif (Fama et Jensen 1983 (a) p309, (b) p 342) et aux organisations publiques (Walace 1987). Nous verrons au cours de notre développement que dans la CT, plusieurs relations d’agence peuvent être appréhendées, faisant partie des relations plus générales entre parties prenantes (Hill et Jones 1992, Abzug et Webb 1999). La première concerne la relation entre l’élu-ordonnateur (le maire, le président du Conseil Départemental ou Régional ou d’une communauté de communes[[4]](#footnote-4)) et les citoyens. En effet, les citoyens confient la gestion de leur Collectivité à un élu, ils sont les mandants ou principaux et l’élu est le mandataire ou l’agent. L’élu a été choisi démocratiquement pour un programme annoncé à l’avance au moment de l’élection mais comme le soulignent Michel-Clupot et Rouot (2014, p 58) « ex post, comment le principal s’assure-t-il que l’agent respecte les engagements pris, serve bien l’intérêt général plutôt que son intérêt personnel, s’implique dans la gestion publique ? ». Cette difficulté d’évaluation de la performance de l’élu se retrouve dans les organisations à but non lucratif selon Van Slyke (2007, p 164) et serait à l’origine de conflits d’agence conséquents et elle nous parait encore plus tangible en cas de mandat politique.

Les mécanismes d’incitation des agents (rémunérations fondées sur les résultats, attributions d’actions…) préconisés dans la théorie de l’agence (Jensen et Meckling 1976, Haugen et Senbet 1981, Jensen et Murphy 1990, Walsh et Seward 1990) ne sont pas applicables dans les organisations à but non lucratif telles que les CT (Brown 2005, p 318, Jobome 2006, p 333-334, Van Puyvelde *et al* 2012, p 436 ), l’élu-ordonnateur perçoit une indemnité fixe qui dépend de la taille de la Collectivité qu’il administre mais indépendante de ses performances et notamment du respect des engagements pris au moment de son élection. En revanche, l’élu cherchera à se « justifier » ou encore à se « dédouaner » auprès de ses administrés : comme le précise Hertzog (2016), le code civil prévoit que tout mandataire doit rendre compte de sa gestion. Un des moyens de le faire est la communication publique des politiques et actions menées mais aussi de la situation financière (Michel-Clupot et Rouot 2014), cette information existe dans les sociétés cotées quant à la publication de résultats et des perspectives futures dans le but d’une valorisation de l’entreprise par le marché (Leland et Pyle 1977). La loi NOTRe (2015) a modifié le CGCT : « Une présentation brève et synthétique retraçant les informations financières essentielles est jointe au budget primitif et au compte administratif (qui retrace l’exécution budgétaire) afin de permettre aux citoyens d'en saisir les enjeux. La présentation prévue au précédent alinéa ainsi que le rapport adressé au conseil municipal à l'occasion du débat sur les orientations budgétaires de l'exercice, la note explicative de synthèse annexée au budget primitif et celle annexée au compte administratif, sont mis en ligne sur le site internet de la commune, lorsqu'il existe, après l'adoption par le conseil municipal des délibérations auxquelles ils se rapportent ». Les mêmes dispositions s’appliquent aux départements et régions. Une étude empirique réalisée auprès des régions françaises par Michel-Clupot et Rouot (2014) montre que l’élu-agent se dédouane vis-à-vis du citoyen-principal par la communication financière. Même si cette communication financière obligatoire n’est que partielle puisqu’elle ne concerne que le budget et sa réalisation-le compte administratif- mais pas la situation patrimoniale -le bilan- de la CT, elle permet une certaine transparence et donne une légitimité aux élus (Michel-Clupot et Rouot 2015, p 321). D’ailleurs ces dispositions de communication financière révèlent que le respect de la règlementation est privilégié, lequel serait le gage de la bonne utilisation de l’argent public (Adans 2018, p 77). Comme le budget reste un acte politique (Van Herzele 2019, p76) dont l’exécution est retracée dans le compte administratif (flux de dépenses et de recettes), communiquer sur lui informe sur les choix réalisés par l’élu. La certification des comptes apparait complémentaire de cette démarche de communication financière, car elle permet de définir les procédures, le rôle des acteurs, de mettre en place un dispositif de maitrise des risques, susceptibles d’améliorer la qualité de l’information financière et comptable, facteur de transparence et de base à la communication financière externe de la CT (Tanguy 2019, p 68). La certification permet d’attester de la transparence et de la qualité des comptes sous l’angle du dispositif de contrôle interne comptable et financier de l’organisme audité[[5]](#footnote-5). Elle signifie que les états financiers présentés par l’entité (bilan, résultat, annexe[[6]](#footnote-6)) ne comportent pas d’anomalie suffisamment significative qui conduirait à une information erronée sur la situation patrimoniale et financière de l’entité. C’est un instrument de surveillance des organisations à but non lucratif (Van Slyke 2007, p 177) auxquelles peuvent être assimilées les CT et dans lesquelles agents et principaux poursuivraient un but commun.

1.3. La communication financière et la certification des comptes renforcent aussi une relation d’intendance existante

Jensen et Meckling (1994, p 10) critiquent leur modèle initial du comportement humain, reconnaissant qu’il s’agit d’une description irréaliste pour les besoins de la modélisation mathématique. Pour Doucouliagos (1994, p 878), considérer de tous les comportements sont motivés par la satisfaction des intérêts personnels n’explique pas la complexité du comportement humain. Franck (1994) considère que ce modèle économique de l’homme ne permet pas de comprendre la recherche de la fibre sociale.

La théorie de l’intendance considère que le dirigeant, l’agent, appelé intendant agit dans l’intérêt des principaux, il a un comportement pro-organisation, collectiviste (Donaldson 1990, p 377). L’intendant recherchant l’atteinte des objectifs de l’organisation et l’hypothèse d’existence d’une relation forte entre réussite de l’organisation et satisfaction des principaux (ex les actionnaires) étant émise, il protège et maximise la richesse des actionnaires et sa fonction d’utilité est aussi maximisée.

L’approche de la théorie de l’intendance par Donaldson (1990), Davis et *al.* (1997a) selon des considérations psychologiques et contextuelles nous laisse penser que cette théorie permet d’appréhender certaines relations entre parties prenantes en CT et notamment entre élus et citoyens. Les auteurs font référence à Mc Gregor (1960) et à Maslow (1970) qui voient dans le comportement humain la recherche de la satisfaction de besoins de plus en plus sophistiqués au fur et à mesure que l’homme gravit les différents états d’accomplissement. Quand l’homme s’élève dans la hiérarchie des besoins, il recherche l’accomplissement personnel, l’adhésion à l’organisation, la confiance, une évolution auto-conduite que Davis *et al* (1997a, p 28) nomment facteurs intrinsèques de motivation par opposition aux facteurs d’incitation extrinsèques de la théorie de l’agence qui sont davantage quantifiables. Nous avons déjà écarté pour les élus le mécanisme des incitations pécuniaires, leur faible rémunération ou plutôt indemnité serait compensée par leurs services rendus à externalités positives notamment l’intérêt général (Preston 1989). Aussi, l’identification de l’agent à l’organisation (Mael et Ashforth 1992, Avey *et al* 2009) lorsqu’il accepte sa mission, notamment son engagement dans les objectifs de cette dernière et son appropriation des succès et échecs de l’organisation, caractéristique des relations d’intendance, peut être transposée à l’individu élu local qu’on entend souvent dire « ma commune », « mes concitoyens », « mon personnel » pour parler de la CT qu’il administre. L’élu serait lié par un contrat social et psychologique avec ses administrés, dans lequel il se sent obligé de poursuivre leurs intérêts (Hernandez 2012, p 173). Son utilité obtenue d’un comportement conforme aux intérêts des citoyens (les principaux) est supérieure à celle résultant d’un comportement individualiste (Davis *et al* 1997a, p 25). Les considérations contextuelles sont relatives à la philosophie du management et à la culture. Deux systèmes de management des agents s’opposent : un management de contrôle orienté et un management par l’auto-contrôle. Le premier est approprié lorsque la recherche de la productivité prime ainsi que la minimisation des coûts de contrôle à court terme, en revanche le second système de contrôle est plus adapté aux situations instables, de vulnérabilité, dans lesquelles il est important de faire confiance aux agents, conformément à la théorie de l’intendance. Les élus ont été portés au pouvoir par le vote des citoyens, témoin de leur confiance. Le contrôle qu’effectuent les administrés sur les actions des élus se réalise au mieux une fois par an à la publication du compte de gestion, au pire en fin de mandat par le bilan de leurs réalisations économiques et sociales, il s’approche davantage du contrôle par implication personnelle que du contrôle orienté, ne serait-ce que parce que beaucoup d’élus aspirent à être reconduits dans leur fonction. Quant à la culture, elle est constituée notamment du degré d’acceptation par les membres d’une organisation des différences dans la répartition du pouvoir (Hofstede 1993, p 89). Les relations d’intendance ont tendance à exister dans les organisations dans lesquelles les écarts de pouvoir sont faibles, c’est-à-dire dans lesquelles il y a peu d’inégalités et où l’on encourage l’indépendance des membres à faible pouvoir. Le développement de la démocratie participative et de l’accès à l’information dans les CT déjà évoquée peut contribuer à réduire l’indépendance et le pouvoir des élus par rapport à leurs administrés.

L’entrée dans la certification des comptes des CT engendre le passage à une nouvelle norme comptable, M57, avec notamment l’apparition du compte financier unique (CFU) qui va se substituer au Compte Administratif et au Compte de Gestion. Il est composé d’informations générales (données statistiques et fiscales), de l’exécution budgétaire, des états financiers (résultat, bilan, annexe) et d’états annexés (présentation croisée par nature/par fonction du budget…). Il apparait comme un outil de transparence financière et de lisibilité à destination du citoyen, moins complexe en raison de l’unicité du Compte, il évitera les redondances (l’exécution budgétaire apparait dans le compte administratif et dans le compte de gestion) permettant d’accroitre l’accessibilité de l’administré-e aux finances locales. Souvent seul le compte administratif est présenté et expliqué par les élus, le bilan l’est rarement et reste un document établi par le comptable pour comptables, la logique budgétaire l’emporte sur la logique patrimoniale (Lande et Rocher 2008, p 152), en effet on déplore peu d’intérêt pour les opérations liées aux principes prudentiels (amortissements, dépréciations, provisions) considérées comme des préoccupations de comptables voire des contraintes technocratiques (Gérard 2018, p 145). Par ailleurs, le rapport du certificateur sera destiné à l’exécutif local puis à l’assemblée délibérante de l’organisme public local à l’occasion de l’approbation des comptes de l’exercice clos. Il intéresse en priorité l'exécutif local et ses services pour gérer la CT concernée, les partenaires de celle-ci (financeurs par emprunts et subventions, entreprises susceptibles de s’y installer) mais aussi ses administrés auxquels des comptes doivent être rendus sur l'utilisation des impôts locaux qu'ils payent. Le CFU et le rapport d’audit seront des outils de réduction de l’asymétrie informationnelle entre élus et citoyens.

Nous avons défini en introduction les parties prenantes principales des CT, le comptable public en est une. Si ce dernier entretient peu de relations directes avec les citoyens, sa fonction nécessite un lien non négligeable avec l’ordonnateur et le personnel de la direction comptable et financière de ces organisations publiques. Nous nous interrogeons sur la nature de ces liens et dans quelles mesures l’introduction de la certification des comptes peut modifier ces relations qui constituent une grande partie de la gouvernance au sein de ces organisations et selon l’acception que nous lui avons donnée.

1. **La certification des comptes induit un changement de gouvernance dans la relation ordonnateur-comptable public**

Les comptables publics sont des agents de droit public ayant la charge exclusive de manier les fonds et de tenir les comptes des personnes morales publiques. Ils sont habilités à prendre en charge les ordres de payer, les dépenses sans ordonnancement, les ordres de recouvrer ainsi que les opérations de trésorerie émanant de l’ordonnateur habilité. Dans le poste comptable qu’il dirige, le comptable public est seul chargé de la tenue de la comptabilité générale, de la comptabilité budgétaire qui retrace l’exécution du budget dans des chapitres budgétaires et de la comptabilisation des valeurs inactives (exemple : tickets d’entrée à la piscine municipale). Il a en charge l’établissement du Compte de Gestion qui comporte l’exécution du budget, la balance des comptes, le résultat, le bilan et l’état des valeurs inactives. Les comptables publics sont nommés par le ministre du budget. À l’occasion de leur première installation, ils prêtent serment devant la juridiction financière. La publication de l’acte de nomination d’un comptable public vaut accréditation de ce dernier auprès d’un ou de plusieurs ordonnateurs, écartant tout mécanisme de cooptation entre ces parties prenantes.

Les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables des actes et contrôles qui leur incombent.

L’organisation actuelle du système comptable public et le partage des responsabilités entre ordonnateur et comptable public peuvent correspondre au modèle d’agence avec quelques spécificités que nous allons évoquer ; en revanche l’introduction de la certification des comptes, tant par la réforme comptable qu’elle induit que par ses exigences de procédures de contrôle interne peut favoriser des relations d’intendance entre ordonnateur et comptable public, acteurs essentiels de la gouvernance des CT.

2 .1. La dualité des comptabilités et le déséquilibre entre les responsabilités sont propices à des relations d’agence

Comme le soulignent Facal et Mazouz (2013, p 128), il n’existe pas de lien hiérarchique entre le comptable public et l’ordonnateur : ce dernier a un mandat politique, le comptable est un personnel fonctionnaire de la DGFIP qui s’impose à l’organisation (CT, établissement public…) comme cela a été précisé précédemment. Notons qu’il en est de même entre l’ordonnateur et le personnel de la direction comptable et financière de la CT. Selon ces auteurs, le politique (élu) aura tendance à se dédouaner vers le fonctionnaire. La relation entre ordonnateur et comptable public se distingue de la relation entre principal et agent dans la mesure où il n’y a pas un contrat établi par lequel le premier confie au second une tâche en son nom mais par leurs missions respectives, un contrat implicite existe entre eux. C’est l’Assemblée Délibérante (Conseil Municipal en commune) qui vote le compte de gestion établi par le comptable or cet organe est supervisé par l’ordonnateur, le comptable serait donc aussi contrôlé par l’ordonnateur, de façon indirecte. Aussi le compte de gestion, établi par le comptable, est visé par l’ordonnateur. Le comptable doit lui, contrôler la dépense et la recette ordonnées par l’ordonnateur. Conformément à Fama et Jensen (1983 b), le contrôle de l’agent par le principal est nécessaire pour qu’il agisse dans l’intérêt de ce dernier. Le contrôle de l’ordonnateur se justifie dans l’intérêt de la CT qu’il administre mais pas dans l’intérêt matériel direct du comptable. Toutefois, ce dernier a un intérêt indirect à contrôler l’ordonnateur car il risque d’être sanctionné si sa fonction de contrôle apparait défaillante. Cependant le comptable n’a pas de droit de regard sur le bien-fondé des recettes et dépenses engagées par l’ordonnateur (Jeannard 2012, p 120), cette mission incombe aux juridictions financières, en l’occurrence les CRC pour les CT. L’indépendance de l’ordonnateur vis-à-vis du comptable quant au bien fondé du budget peut être rapprochée de certaines situations de gestion en entreprise privée dans lesquelles celui qui doit rendre des comptes n’a pas le pouvoir de réclamer des comptes aux personnes concernées (Monneuse et Gautier 2013), cette absence de hiérarchie générant des conflits. La responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable est souvent perçue comme un gage de son indépendance et permet de faire primer l’intérêt général (Mariel 2017, p 69). Elle est conforme à l’idée avancée par Zardkoohi *et al* (2017, p 411) selon laquelle la législation limite l’impact des conflits d’intérêts ou des convergences d’intérêts entre principaux et agents sur les intérêts des autres partenaires, en l’occurrence les citoyens dans le cas des CT mais aussi les fournisseurs, les organismes sociaux, prêteurs et pourvoyeurs de subventions.

La mise en cause du comptable dans le cas de sa responsabilité (jugement par un juge de la CRC), représente entre 8 et 15 % de l’activité des CRC selon Dufresnoy (2018, p103)) et aussi les précautions prises (cautionnement, assurance, régimes indemnitaires pour les comptables supérieurs) génèrent des coûts que l’on peut assimiler à des coûts d’agence. Le comptable adhère obligatoirement à une association de cautionnement, moyennant une cotisation, qui paiera à sa place en cas d’impossibilité pour lui de le faire, s’il est mis en cause, dans une certaine limite fixée en fonction du classement de la CT en niveau de responsabilité. Par ailleurs, il peut souscrire une assurance spécifique, qui prendra en charge 90 % du laissé à charge, cette indemnité d’assurance étant aussi plafonnée. Le comptable qui détient une assurance pourra alors s’adresser à l’association de cautionnement pour payer 10 % de son laissé à charge, en cas d’impossibilité pour lui de le débourser. Le nouveau régime de responsabilité du comptable découle de la loi du 28 décembre 2011, il confère d’identifier le manquement du comptable et d’en déduire s’il a causé ou non un préjudice financier pour la CT. S’il y a préjudice financier, le juge va prononcer un débet qui est la somme due à une CT ou à l’Etat par le comptable, avec possibilité d’une remise gracieuse partielle par le ministre en charge du budget, le laissé à charge représente au minimum 3 pour mille du cautionnement, similaire à l’amende en cas d’absence de préjudice financier. S’il n’y a pas de préjudice financier, le juge prononce « une somme non rémissible », c’est-à-dire une amende (Damarey 2014, p 2405), plafonnée à 1,5 pour mille du cautionnement. Le préjudice financier pour la CT correspond à la perte d’utilité subie par le principal (Jensen et Meckling 1976) en raison de manquements du comptable, manquements qui résulteraient parfois de son comportement opportuniste lié à la maximisation de son utilité (gagner du temps, avoir de bonnes relations avec l’ordonnateur…). La notion de préjudice financier est difficile à appréhender[[7]](#footnote-7) et ne serait pas un bon outil pour évaluer le niveau de responsabilité du comptable public (Damarey 2019, p 81). Des comptables publics se retrouvent sanctionnés parce qu’ils ont oublié de déclarer, pour une société en procédure collective, sa dette d’impôts envers l’Etat alors qu’à l’issue de la procédure, la société n’étant pas solvable, leur erreur est sans incidence sur les finances de l’Etat (Damarey 2019, p 81). Il n’est pas rare aussi qu’un comptable soit mis en cause alors qu’il a opéré sur instruction de l’ordonnateur (Le Clainche 2016, p 1098). Un déséquilibre existe entre la mise en responsabilité du comptable et celle de l’ordonnateur, lequel demeure rarement poursuivi par la Cour de Discipline Budgétaire et Financière[[8]](#footnote-8). L’ordonnateur d’une CT, comme un ministre, est exclu du champ de cette juridiction au motif que sa responsabilité financière et administrative est indissociable de sa responsabilité politique (Migaud 2018, p74), qui elle se trouvera éventuellement sanctionnée par le vote des citoyens. Or un gestionnaire public doit être responsable des fonds qu’il administre. Une faute de gestion intentionnelle de l’ordonnateur demeure non sanctionnée. Il arrive qu’un comptable soit sanctionné parce que l’ordonnateur ne peut pas l’être (Mariel 2018, p 100). Cette asymétrie de responsabilités en pratique entre ordonnateur et comptable peut générer des conflits (Mariel 2017, p 71). IL est possible que le comptable public suspende le paiement d'une dépense à la suite d’un mandat émis par la CT, l'ordonnateur peut requérir par écrit et sous sa responsabilité le comptable de payer. La réquisition constitue un mode de résolution des conflits entre ordonnateur et comptable mais reste peu utilisée car génère un transfert de responsabilité entre les deux personnes.

Comme nous l’avons déjà souligné dans le cadre de la relation citoyens-élu, et contrairement à la théorie de l’agence, il n’existe pas d’incitations financières pour l’ordonnateur, pour le comptable et pour les salariés en CT, assimilables à des organisations sans but lucratif, incitations pécuniaires qui les motiveraient à agir dans l’intérêt de l’organisation administrée. Dixit (1997, p 381) et Proper et Wilson (2003, p 252) considèrent que les incitations financières sont moins efficaces dans le secteur public qu’en entreprises privées car les individus des organisations publiques ont une aversion supérieure par rapport au risque, notamment parce qu’ils ont fait des investissements de carrière spécifiques et qu’ils sont davantage motivées par les avantages non pécuniaires conformes à la théorie de l’intendance.

**2.2**. La réforme comptable induite par la certification des comptes favorise un contexte d’intendance

Le Compte de Gestion n’a pas pour finalité première d’informer les tiers et l’ordonnateur sur la situation patrimoniale et financière de la CT mais d’être communiqué au juge des comptes de la CRC pour vérifier la mission de contrôle du comptable. Actuellement, le comptable n’est pas sanctionné pour avoir enfreint une norme comptable mais pour avoir omis un contrôle qu’il aurait dû accomplir (Girardi 2017, p 96, Adens 2018, p 81), alors que la loi exige la régularité et la sincérité des comptes publics. On est en droit de s’interroger sur le rôle de la certification des comptes dans la responsabilité de cette partie prenante notamment parce que son introduction génère un nouveau document comptable, le Compte Financier Unique (CFU) dont la réalisation va nécessiter des changements organisationnels et comportementaux au sein des CT. Le CFU va engendrer un rapprochement entre l’ordonnateur et le comptable public parce que certains documents devront être établis par les deux parties[[9]](#footnote-9), favorisant la collaboration et la responsabilisation entre eux conformément à la théorie de l’intendance à tel point que les frontières entre les rôles de ces deux personnes vont s’atténuer, situation soulignée par Tillema et Ter Bogt (2016, p 139) en contexte d’intendance, même si leur responsabilité respective demeure. L’Inspection Générale des Finances relate en 2017 que pour l’exercice 2016, 96 766 comptes administratifs et 152 204 comptes de gestion ont été établis, soit un écart qui peut laisser penser à un manque de coordination entre ordonnateur et comptable public. Le projet d’installation d’agences comptables au sein des CT entrainant une proximité géographique entre la CT (ordonnateur et personnel) et le comptable public, la création de services facturiers[[10]](#footnote-10), du contrôle hiérarchisé de la dépense[[11]](#footnote-11), du service mutualisé de la recette[[12]](#footnote-12)…et de façon plus générale l’émergence d’un système d’information unique, déjà initié par l’obligation de dématérialiser la comptabilité publique[[13]](#footnote-13), renforcent le partage d’informations entre ces parties prenantes. L’auditeur va croiser les procédures de contrôle interne de l’ordonnateur et du comptable pour émettre un avis sur la maîtrise des risques. La C des C, dans son diagnostic d’entrée des CT dans la certification des comptes, a dû étudier si l’organisation a identifié et formalisé une fonction et un processus de contrôle interne, de façon à être repérés par un auditeur externe. Les résultats de ce diagnostic[[14]](#footnote-14) montrent que dans la moitié des CT sélectionnées pour l’expérimentation, il n’y a pas de dispositif formalisé et documenté de contrôle interne. La coexistence de trois applications pour constituer le système d’informations des CT ne facilite pas la fiabilité des comptes. En effet, les directions opérationnelles travaillent sur des applications « métier », l’ordonnateur utilise un système d’information appartenant à un large éventail d’applications tandis que les comptables publics ont tous la même application Hélios, quelles que soient l’entité et sa norme comptable. La C des C déplore aussi une absence de cartographie des interfaces entre ces logiciels. Ces obstacles devront être corrigés pour permettre les travaux de certification.

Selon Barzelay (1996), un des buts de l’audit est d’améliorer la relation de responsabilité entre le personnel de la CT et les élus, qui n’ont pas de lien hiérarchique entre eux, les changements procéduraux induits par la certification des comptes publics devraient favoriser ce partenariat. Comme le personnel et l’élu sont associés aux mécanismes de contrôle interne, on peut s’attendre à un sentiment d’appartenance de ces membres à l’organisation CT, que Pierce *et al* (2001) appellent sentiment de propriété psychologique par opposition à la propriété matérielle ou financière que détiennent les actionnaires d’une entreprise privée et conformément à une conception large de la propriété (Donalson et Preston 1995, p 83). L’unicité du compte que représente le CFU ne serait-elle pas à la fois la fin d’une logique de méfiance qui privilégiait le contrôle au sens étroit et disciplinaire du terme (Prévost 2018, p 21) par la distinction entre un compte administratif et un compte de gestion et la voie de l’instauration d’une collaboration de confiance orientée vers la transparence ? Pour Mariel (2018, p 97), le CFU est « la consécration de la collaboration entre l’ordonnateur et le comptable », il constitue un outil au service de l’audit capable de modifier les relations entre les personnes de la CT. La fonction de conseil[[15]](#footnote-15) du comptable auprès de l’ordonnateur est appelée à croître car le CFU, coconstruit par les deux personnes, est attendu comme outil prospectif. Davis et *al* (1997a, p 23) considèrent l’audit comme une aide au principal et à l’agent dans leur fonction et un facteur de confiance et de communication entre eux au lieu de favoriser les conflits, le rôle de conseil entre ordonnateur et comptable ne peut que faciliter le climat d’intendance. Une relation de long terme entre principal et agent est fondamentale pour aboutir à une relation d’intendance (Davis *et al* 1997a, p41). En CT, l’instauration de relations durables est conditionnée par la stabilité des comptables, celle des salariés du service comptable et financier sachant que l’ordonnateur -l’élu- se trouve en place pour un mandat d’une durée fixe (exemple : 6 ans) qui pourra être éventuellement renouvelé. Davis *et al* (1997 b, p 612) et Albanese *et al* (1997, p 610) considèrent que les relations entre les principaux et les agents sont dynamiques, c’est-à-dire qu’elles peuvent évoluer de la relation d’agence à celle d’intendance. L’ordonnateur et les salariés coopèrent entre eux et avec le comptable et agissent dans le processus de contrôle interne et dans l’édification du CFU dont certaines parties seront soumises à certification. Comme le comptable sera l’interlocuteur de l’auditeur externe, et que ce dernier pourra s’appuyer sur ses contrôles, il devra en amont s’assurer de la solide contribution et de la fiabilité de l’ordonnateur. L’introduction de la certification des comptes des CT, de par la réforme comptable qu’elle entraine, pourrait bien modifier la gouvernance de ces organisations telle que nous l’avons définie en favorisant le passage de relations d’agence à des relations d’intendance dans la gestion des processus de contrôle mais aussi de décisions dans la mesure où l’impact des décisions politiques de l’ordonnateur sur les grandeurs financières de l’organisation (évolution du patrimoine, situation de l’endettement…) sera plus transparent.

# **Conclusion**

La comptabilité des Collectivités Territoriales a beaucoup évolué depuis les vingt-cinq dernières années en se rapprochant de la comptabilité privée tout en gardant ses spécificités notamment la transcription de l’exécution budgétaire. La LOLF de 2001 applicable à l’Etat a initié le processus de certification des comptes publics. La loi NOTRe de 2015 consacre l’expérimentation de ce processus pour vingt-cinq CT à partir de 2017 par un auditeur. L’instauration de la certification des comptes a généré une réforme comptable substantielle avec le passage en norme M57 qui donne naissance au Compte Financier Unique en remplacement du Compte Administratif (établi par l’ordonnateur) et du Compte de Gestion (réalisé par le comptable public). Les CT, comme les entreprises privées, sont constituées de différentes parties prenantes dont les principales sont les élus, le personnel salarié, le comptable public et les administrés-es ayant chacune ses intérêts. Nous avons examiné dans quelles mesures la certification des comptes des CT notamment par la réforme comptable peut influencer les relations qui existent entre ces partenaires de façon à modifier leur système de gouvernance sous l’angle des théories de l’agence et de l’intendance. La relation entre l’élu-ordonnateur et les citoyens peut être analysée comme celle entre un agent et un principal, la certification des comptes servant de mécanisme de dédouanement de l’élu envers les administrés-es de sa CT. Toutefois en raison du caractère non lucratif et aussi politique de la gestion de ce type d’organisation, il existe une relation d’intendance entre ces deux partenaires que la certification peut renforcer. Nous sommes dans un cas de complémentarité entre les deux théories telle que considérée par Donalson (1990), Davis et al (1997a) et Van Slyke (2007). Nous avons vu que le système comptable existant avant l’instauration de la certification des comptes, par sa construction, pouvait générer des conflits d’intérêt entre l’ordonnateur et le comptable public ou tout au moins un défaut de communication nuisible à la transparence financière. L’instauration du Compte Financier Unique et la certification des comptes par un auditeur externe indépendant nécessite un processus comptable intégré entre ordonnateur et comptable public, incluant des mécanismes de contrôle interne, favorable à une relation d’intendance entre ces deux parties prenantes et susceptible de modifier le mode de gouvernance, conformément à l’évolution envisagée par Davis *et al* (1997 b) et Albanese *et al* (1997). Cependant, l’instauration d’une relation d’intendance entre ordonnateur et comptable public ne risque-t-elle pas d’anéantir l’indépendance entre eux mais aussi d’engendrer, une convergence de leurs actions au détriment de l’intérêt général, c’est-à-dire du citoyen comme décrite par Zardkoohi *et al* (2017) ? La réforme comptable mise en place pour introduire la certification des comptes en CT serait alors contreproductive quant à ses objectifs.

Comme la certification « à blanc » des vingt-cinq CT portera sur les années 2020, 2021 et 2022. Nous envisageons une étude empirique afin de vérifier si la certification des comptes de ces organisations publiques a modifié les relations de gouvernance entre les parties prenantes principales. Cette étude pourrait comporter des entretiens semi-directifs avec les parties concernées et une étude de documents (internes, rapports du Gouvernement, de la C des C, des certificateurs à l’issue de la période d’expérimentation etc…).

**Bibliographie**

**Articles de revues :**

Abzug R et Webb N.J (1999) : « Relationships between nonprofit and for-profit organizations : A stakeholders perspective », *Nonprofit and Voluntary Sector Quartorly*, n°28, p 416-431

Adans B (2018) : « La comptabilité d’entreprise aura-t-elle raison de la comptabilité publique ? », *Gestion et Finances Publiques*, n°1, p 76-83

Albanese R *et al* (1997) : « Agents as Stewards », *Academic of Management Review*, vol 22, n°3, p 609-613

Avey *et al (*2009) : « Psychological ownership : Theoretical extensions, measurement and relation to work outcomes », *Journal of Organizational Behavior*, n°30, p 173-191

Bachir-Bendaoud H (2018) : « Le rôle de la comptabilité et la connaissance du patrimoine local », *Gestion et* *Finances Publiques*, n°6, p 14-18

Bo D, Luu P (2011) : « Audit public, audit privé », 32è congrès de l’AFC, Montpellier, 15 p

Brown W.A (2005) : « Exploring the association between board and organizational performance in nonprofits organizations », *Nonprofit Management & Leadership*, 15, p317-339

Carassus D, Rigal JJ (1999) : « Les contrôles externes des finances locales en Europe et en Amérique du Nord : vers un modèle hybride ? », *Revue Française de Comptabilité*, avril

Carassus D (2003) : « Les contrôles externes légaux des collectivités locales : les voies d’évolution », *Revue Française de Comptabilité*, n°361, janvier

Choffel D, Aldrin J (2015) : « Réflexions autour de la notion d’« *accountability* » à travers l’application d’une grille d’analyse sur deux études de terrain en management public », *Gestion et Management public*, vol 4, n°1, p 45-58

Damarey S (2014) : « Le nouveau régime de responsabilité du comptable », *L’actualité juridique de droit administratif, AJDA,* n°42, décembre, p 2405-2412

Damarey S (2019) : « Le devenir du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables », *Gestion et Finances Publiques*, n°5, p 76-82

Davis et *al.* (1997a) : « Toward a stewardship theory of management », *Academy of Management Review*, vol 22, n°1, p 20-47

Davis et *al.* (1997b) : « The distinctiveness of Agency Theory and Stewarship Theory », *Academic of Management Review*, vol 22, n°3, p 609-613

Delon-Desmoulin C (2019) : « Le citoyen, un contrôleur de la décision financière locale ? », *Revue Française de Finances Publique*s, n°148, novembre, p 67-78

Dixit A (1997) : « Power of Incentives in Private versus Public Organizations », *American Economic Review*, vol 87, n°2, p378-382

Donaldson L (1990) : « The Ethereal Hand : Organizational Economics and Management Theory », *Academy of Management Review*, vol 15, n°3, p 369-381

Donaldson L et Preston L.E (1995) : « The stakeholder theory of the corporation : concepts, evidence and implications », *Academy of Management Review*, vol 20, n°1, p 65-91

Doucouliagos C (1994) : « A note of the evolution of homo economicus », *Journal of Economics Issues*, n°3, p 877-883

Dreyfus F (2016) : « Rendre des comptes : rendre compte : des notions ambigües », *Revue Française d’Administration Publique*, n°160, p 999-1010

Dufresnoy G (2018) : « La responsabilité des comptables publics : une assurance raisonnable de régularité des comptes », *Gestion et Finances Publiques,* n°2, mars-avril, p 102-104

Facal J et Mazouz B (2013) : « L’imputabilité des dirigeants publics », *Revue Française de Gestion*, n° 237/8, p 117-132

Fama et Jensen 1983 (a) : « Separation of ownership and control », *Journal of Law & Economics,* vol XXVI, juin, p 301-325

Fama et Jensen 1983 (b) : « Agency Problems and Residual claims », *Journal of Law & Economics*, vol XXVI, juin, p 327-349

Gérard E (2018) : « Compte Financier Unique : qu’en attendre ? », *Revue Française de Finances Publiques*, n° 144, p 111-114

Girardi JL (2017) : » Les incertitudes nées de l’application de la réforme du régime de responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics », *Gestion et Finances Publiques*, n°2, mars-avril, p 89-96

Haugen R.A et Senbet L.W (1981) : « Resolving the Agency Problems, of Extern Capital through Stock Options » : *Journal of Finance,* Vol. 36, n°3, p 629-647

Hernandez M (2012) : « Toward an understanding of the psychology of stewardship », *Academy of Management* *Review*, vol 37, n°2, p 172-193

Hertzog R (2016) : « Rendre des comptes : de quoi parle-t-on ? Les quadratures du cercle démocratique *», Revue Française d’Administration Publique*, n°160, p 1011-1026

Hill C.W.L et Jones T.M (1992) : « Stakeholder-Agency Theory », *Journal of Management Studies*, 29,2, mars, p131-154

Jeannard S (2012) : « La comptabilité publique locale, quelles transformations ? quels enjeux ? », *Revue Française de Finances Publiques*, n°119, septembre, p103-110

Jensen M.C et Meckling H (1976) : "Theory of the firm : managerial behavior, agency costs and Ownership Structure", *Journal of Financial Economics*, vol 3, octobre, p 305-360

Jensen M.C et Meckling H (1994) : « The nature of man », *Journal of Applied Corporate Finance*, vol 7, n°2, été, p 4-19

Jensen M.C et Murphy K.J (1990) : "CEO incentives, it's not how much you pay but how", *Journal of applied corporate finance*, vol 3, n°3, p 36-49

Kott S (2016) : « Comptabilité publique et reddition des comptes de l’Etat », *Revue Française d’Administration* *Publique*, n°160, p 1065-1078

Lafarge F (2016) : « Rendre des comptes, rendre compte », *Revue Française de Finances Publiques*, n°160, p 985-997

Lande E, Rocher S (2008) : « 25 ans de réformes comptables au service du management public », Politiques et management public, Vol. 26, n°3, p 149-160.

Le Clainche M (2016) : « Redevabilité financière et redevabilité managériale : séparation, concurrence ou complémentarité ? », *Revue Française d’Administration Publique*, n°160, p 1093-1107

Leland H.E et Pyle D.H (1977) : "Informational asymetries, financial structure, and financial intermédiation", The *Journal of Finance*, vol 32, n°2, mai, p 371-387

Mael F et Ashforth B.E (1992) : « Alumni and their alma mater : a partial test of the reformulated model of organizational identification », *Journal of Organizational Behavior*, vol 1 », p 103-123

Mariel P.L (2017) : « L’équilibre du régime de responsabilité en question », *Revue Française de Finances Publiques*, n°139, septembre, p 69-73

Mariel P.L (2018) : « Le Compte Financier Unique : une chance pour la gouvernance financière locale, des risques maitrisables », *Revue Française de Finances Publiques,* n°144, novembre, p 95-101

Michel-Clupot M et Rouot S (2014) : Communication financière des collectivités locales, l’apport de la théorie de l’agence en politique », *Revue Française de Gestion*, n°245/8, p 55-70

Michel-Clupot M et Rouot S (2015) : « Valeurs publiques et détournement d’usage du rating des collectivités locales », *Revue Internationale des Sciences Administratives*, vol 81, n°2, p 319-340

Migaud D (2018) : « Les propositions du premier président de la Cour des Comptes pour une rénovation du système de responsabilité financière », *Gestion et Finances Publiques*, n°4, p 71-74

Monneuse D et Gautier B (2013) : « Quand le rendu de compte tourne au règlement de compte », », *Revue Française de Gestion*, n° 237/8, p 133-146

# Pierce J.L *et al* (2001) : « Toward a theory of psychological ownership in organizations », *Academy of* *management Review*, 26, p 298-310

# Portal M (2011) : « Les déterminants de la qualité de l’audit, le cas de l’audit des comptes publics », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, tome 17, n°1, avril, p 37-66

# Power M (2003) : « Evaluating the audit explosion », *Law & Policy*, 25, n°3, p 185-202

Pras B et Zarlowski P (2013) : « Obligation de rendre des comptes, Enjeux de légitimité et d’efficacité », *Revue Française de Gestion*, n° 237/8, p13-32

Prat MP (2009) : « Le problème de la certification des comptes des collectivités locales, un rôle nouveau pour les Chambres Régionales des Comptes ? », *Revue Française de Finances Publiques*, n°107, janvier, p 193-202

Preston A.E (1989) : « The nonprofit worker in a for-profit world », *Journal of Labor Economics* n° 7, p 438-463

Prévost G (2018) : « Vers un Compte Financier Unique pour les collectivités territoriales *», Revue Française de Finances Publiques*, n°144, novembre, p 15-25

Propper C et Wilson B (2003) : « The use and usefulness of performance measures in the public sector *», Oxford view of economic policy,* vol 19, n°2, p 250-267

Schillemans T et Busuioc M (2015) : « Predicting Public Sector Accountability : from Agency drift to Forum Drift », *Journal of Public administration Research and Theory*, n°25, p 191-215

Tanguy F (2019) : « Du décret GBCP à Action Publique 2022 : 5 ans de modernisation de la Gestion budgétaire et comptable », *Gestion et Finances Publiques*, n°2, mars-avril, p64-79

Tillema S et Ter Bogt H.J (2016) : « Does an Agency-Type of Audit Model Fit a Stewardship context ? Evidence from Performance Auditing in Dutch Municipalities », *Financial Accounting and Management*, vol 32, n°2, p 135-156

Van Herzele P (2019) : « La certification des comptes publics locaux : vers un compte financier unique pour quel objectif ? », *Revue Française de Finances Publiques*, n°145, p 75-80

Van Puyvelde S *et al* (2012) : « The Governance of Nonprofit Organizations : integrating Agency Theory with Stakeholder and Stewardship Theories », *Nonprofit and Voluntary Sector Quaterly*, vol 41, n°3, p 431-451

Van Slyke D.M (2007) : « Agents or Stewards : using theory to undePropper C et Wilson B (2003) : « The use and usefulness of performance measures in the public sector », *Oxford view of economic policy*, vol 19, n°2, p 250-267

Walace W.A (1987) : « Agenty theory and governmental and nonprofit sector research », *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, vol 3/B, p 51-70

Walsh J.P et Seward J.K (1990) : « On the efficiency of internal and external corporate control mechanisms », *Journal of Management Review*, n°15, p 421-458

Zardkoohi A *et al* (2017) : « Conflict and Confluence : The multidimensionality of opportunism in principal-agent relationship », *Journal of Business Ethics*, n°146, p 405-417

**Ouvrages :**

Barzelay (1996) : « Performance auditing and the new public management : changing roles and strategies of central audit institutions », in *Performance Auditing and the Modernisation of Government.* OECD, Paris, France

Berle A et Means G.C (1932) : *The modern corporation and private property*, New York, The Macmillan Company

Charreaux G (1997) *: Le Gouvernement des entreprises, Corporate Governance, Théories et Faits*, Economica, 540 p

Hofstede G (1991) : *Cultures and organizations : software of the mind*, London Mc Graw-Hill

Lawler E.E (1992) :  *The ultimate advantage*, San Francisco, Jossey-Bass

Maslow A.H (1970) :  *Motivation and personality*, New York Harper & Row

McGregor D (1960) : *The human side of the enterprise*, New York Mc Graw Hill

PAQUET G (2 000) : « La gouvernance en tant que manière de voir : le paradigme de l’apprentissage collectif », in L. Cardinal, C. Andrew, *La démocratie à l’épreuve de la gouvernance,* Presses de l’Université d’Ottawa, p 9.

Prada M et Sonrier A (1985) :  *La comptabilité publique*, Berger-Levrault, 374 pages

**Rapports :**

### Cour des comptes (2019) : « Bilan intermédiaire de l’expérimentation de la certification des comptes locaux », juin, 78 p

### Inspection Générale des Finances (2017) : « Mise en place d’un compte financier unique dans le cadre budgétaire et comptable des collectivités territoriales », août, 353 p

Chambre Régionale des comptes région Rhône-Alpes-Auvergne (2019) : rapport d’activité, 24 p

**Textes de loi :**

Code Général des Collectivités Territoriales (CGCT)

Déclaration des Droits de l’homme et du citoyen de 1789

Constitution du 3 septembre 1791

# Règlement 2223/96 du Conseil du 25 juin 1996 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans la Communauté

Loi d’administration territoriale (ATR) du 6 février 1992

Loi du 23 juillet 2008 de révision constitutionnelle

Directive n°2011/85 du 8 novembre 2011 du Conseil de l’Union Européenne sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des États membres

Décret no 2012-1246 du 7 novembre 2012 sur la Gestion budgétaire et comptable publique (GBCP)

Loi NOTRe du 7 août 2015 sur la « Nouvelle Organisation Territoriale de la République »

Décret n° 2018-803 du 24 septembre 2018 sur la Gestion budgétaire et comptable publique (GBCP)

**Sites Internet :**

<https://www.collectivites-locales.gouv.fr>

1. 7 chemin des prés 73 000 BARBERAZ, [monique.calvi@univ-smb.fr](mailto:monique.calvi@univ-smb.fr), MCF Sciences de Gestion, Faculté Droit, Université Savoie-Mont-Blanc, CERAG, UGA [↑](#footnote-ref-1)
2. Cités par Kott (2016, p 1066) [↑](#footnote-ref-2)
3. Vérification de la réalité de la créance (ou dette) et fixation du montant de la recette (ou dépense). [↑](#footnote-ref-3)
4. Ce président est élu au suffrage indirect par les membres de l’assemblée délibérante [↑](#footnote-ref-4)
5. Le rapport d’audit devra être communiqué à la C des C et au comptable public de la CT concernée. [↑](#footnote-ref-5)
6. Le certificateur aura besoin de documents budgétaires (Etat de consommation de crédits, Etat de réalisations de dépenses, délibération d’affectation de résultat…). [↑](#footnote-ref-6)
7. Quatre cas de préjudices : le mandatement d’une dépense par une autorité incompétente, une rémunération sans fondement légal ou réglementaire, l’absence d’écrit, l’octroi ou la perception d’une subvention d’un montant supérieur à 23 000 € sans convention. [↑](#footnote-ref-7)
8. Sont **justiciables de cette juridiction** : les membres des cabinets ministériels, les fonctionnaires et les personnes liées à un organisme soumis au contrôle de la Cour des comptes s’ils ont participé à des actes de gestion. En revanche, les membres du Gouvernement ne sont pas justiciables de la Cour et les ordonnateurs élus locaux ne le sont que dans des cas exceptionnels. [↑](#footnote-ref-8)
9. Des écarts sont souvent constatés entre la valeur de l’inventaire physique réalisé par l’ordonnateur et la valeur comptable inscrite à l’actif du bilan d’un bien par le comptable, soit en raison d’une absence d’inventaire soit par défaut de communication entre les deux parties, voir rapport sur le bilan pour l’expérimentation de la certification des comptes locaux, C des C 19/06/2019.

   Certains éléments de l’Annexe vont être établis par les deux personnes (principes et méthodes comptables, variation du patrimoine, créances, dettes non financières, fonds propres …). [↑](#footnote-ref-9)
10. Centre intégré : point d’entrée unique des factures, qui les reçoit, les numérise et les liquide grâce à un progiciel de gestion [↑](#footnote-ref-10)
11. Remplacement du contrôle exhaustif de tous les mandats de dépenses par un système de contrôle diversifié (le contrôle par sondage devient le principe pour les dépenses à risques faibles ou modérés, maintien de contrôles renforcés lorsque les procédures sont insuffisamment sécurisées dans les services ordonnateurs). [↑](#footnote-ref-11)
12. Service chargé d’émettre et d’enregistrer les factures et les titres de recettes mais aussi de les recouvrer, sous l’autorité du comptable. [↑](#footnote-ref-12)
13. Initiée en 2007, se généralise. [↑](#footnote-ref-13)
14. Rapport déjà cité [↑](#footnote-ref-14)
15. Depuis 2003, les CT de grande taille (+ de 100 000 habitants) peuvent signer une convention de services comptables et financiers avec la DGFIP et depuis 2010, les communes de moins de 100 000 habitants peuvent bénéficier d’un engagement partenarial avec elle. Le but de ces conventions est d’améliorer l’efficacité des circuits comptables, des services de l’ordonnateur et du comptable et du service rendu aux usagers. [↑](#footnote-ref-15)