

FOCUS

- Colloque international sur le thème « la reconsidération du modèle de développement à la lumière des évolutions que connaît le Maroc », Skhirat / 19 et 20 octobre 2018 **P2**
- Séminaire International sous le thème : « L'application des normes comptables - définition et enjeux d'une comptabilité publique moderne », Agadir/ 27 et 28 novembre 2018 **P7**
- Conférence sous le thème « Opportunités pour tous : croissance, emploi et inclusion dans le monde arabe », Marrakech / 29 et 30 janvier 2018 **P9**

TRESOR PUBLIC

- De « la vérification de comptabilité » à l' « examen de comptabilité » : la querelle des anciens et des modernes **P14**
- Etats généraux de la recherche comptable : comptabilité et numérique **P20**
- La responsabilité des comptables publics une assurance raisonnable de régularité des comptes **P24**
- Les règles comptables relatives aux concessions et PPP dans la sphère publique **P29**
- Le consentement de l'impôt : les mutations du citoyen contribuable **P37**
- Les relations entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire dans la sphère publique **P43**
- Les signaux d'alerte de la fraude **P47**

FINANCES PUBLIQUES

- Contractualisation avec l'État des dépenses de fonctionnement - contraintes et opportunités managériales **P51**
- Gestion publique - gestion privée : les différences fondamentales **P64**
- Impacts fiscaux des détournements de fonds et faiblesses du contrôle interne **P71**
- La contractualisation et le contribuable **P76**
- Le budget 2019 : Un budget de stabilisation ou de relance **P85**
- Le contrôle interne budgétaire **P87**
- Mise à jour du référentiel COSO sur la gestion des risques **P101**
- Rénover la gouvernance et le management publics **P106**

POLITIQUE ECONOMIQUE

- 2018 : Consolidation de la croissance à 3,3% **P112**
- La décentralisation entraîne-t-elle des comportements stratégiques entre les collectivités locales au Maroc **P122**
- Les orientations budgétaires et monétaires en 2018 et 2019 pour un soutien de la croissance **P136**
- Risques éthiques et corruption quels signaux faibles **P139**
- Un Etat « à la demande » **P142**
- Vers un élargissement d'une relation de confiance modernisée : une approche gagnant-gagnant de vérification des entreprises **P148**

BANQUE

- Gestion des espèces. Le cash ne veut pas mourir mieux, il se digitalise **P157**
- Les quatre options stratégiques que pourraient suivre les banques marocaines **P160**
- Nouveau statut de BAM, une étape clé dans la convergence vers les standards internationaux **P162**

NTIC – GRH

- Compétence et performance : un couple qui n'est pas de tout repos **P164**
- Du développement durable dans la gestion des ressources humaines **P168**
- Factures fournisseurs : bien mener son projet de dématérialisation **P172**
- Futurs service en ligne - l'Etat n'est pas secret **P175**
- L'amélioration continue pour construire l'organisation apprenante **P177**
- L'analyse des mégadonnées **P180**
- L'innovation publique en mode start-up **P184**
- Les données au service du savoir **P187**
- L'État plateforme : comment l'État peut-il se révolutionner **P190**

VEILLE JURIDIQUE

- Adoption de La Charte de la déconcentration : un coup de fouet à la régionalisation avancée **P196**
- Le recours consultatif du contribuable devant la Commission nationale de recours fiscal : Un préalable à la voie judiciaire qui gagnerait à être réformé **P198**

CHRONIQUE

- Le comptable dans tous ses états **P203**
- L'économiste et l'écrivain **P208**
- Terrains érudits, territoires savants **P210**

FOCUS



Colloque international sur le thème « la reconsidération du modèle de développement à la lumière des évolutions que connaît le Maroc »

Skhirat - 19 et 20 octobre 2018

Synthèse des travaux - <http://www.amif.ma>

Ouverture du colloque

Dans son discours introductif, Le président de l'AMIF a tout d'abord rappelé le rôle actif de l'IGF dans la promotion de la bonne gouvernance publique et la contribution de l'association des Inspecteurs des finances dans la réflexion sur les lignes directrices présidant à la conception du nouveau modèle de développement. Il a ensuite souligné que le diagnostic de la réalité économique-sociale, partagé par tous, fait ressortir les progrès économiques et politiques indéniables réalisés par notre pays, mais aussi les limites du modèle actuel.

Quatre principaux axes devraient structurer le futur modèle de développement. Il s'agit, en l'occurrence : i) d'un cadre institutionnel basé sur la territorialisation du développement de manière à réduire les disparités spatiales et sociales ; ii) d'une réforme fiscale novatrice ; iii) d'une redéfinition des rôles des acteurs économiques, aussi bien privés que publics, ainsi que du rôle des IDE ; et, enfin, iv) une meilleure intégration de l'économie nationale dans une économie mondiale en profonde mutation.

Intervenant au nom du Chef de

gouvernement, le Ministre d'Etat chargé des droits de l'Homme a souligné que l'histoire récente du Maroc montre que celui-ci se pose des questions auxquelles il s'est toujours efforcé d'apporter des réponses adéquates. Il a précisé que cette tradition de réformes, qui répondait à une demande émanant de la population, est impulsée aujourd'hui par Sa Majesté le Roi qui a appelé à faire de la problématique du nouveau modèle de développement un chantier auquel toutes les institutions et acteurs sont invités à contribuer.

Dans ce chantier vaste et complexe, le Ministre d'Etat a souligné qu'il importe de ne pas perdre de vue la composante culturelle, la dimension humaine et civilisationnelle.

1er panel : le regard des institutions

S'inscrivant dans le sillage des orientations du discours royal du 12 octobre 2018 dans lequel SM le Roi a donné ses Hautes instructions pour la création d'une commission ad-hoc chargée d'agencer et de structurer les contributions des acteurs à propos du nouveau modèle de développement, le premier panel a été l'occasion de recueillir les points de vue et

les propositions de diverses institutions nationales et de partenaires étrangers.

Les intervenants de ce panel ont abordé les questions relatives aux fondements du projet de société qui sous-tendent le modèle de développement souhaité, à la méthodologie de son élaboration, ainsi qu'aux conditions et facteurs de son succès.

A cet égard, il a été rappelé que l'adaptation du nouveau modèle de développement du Maroc doit prendre en compte les profonds changements à l'œuvre actuellement à l'échelle internationale, à savoir : i) la transformation digitale ; ii) la montée du protectionnisme et du populisme ; iii) l'exacerbation des tensions géopolitiques et des flux migratoires ; et, iv) la transition démographique et les inégalités.

Par ailleurs, ce nouveau modèle doit satisfaire à des prérequis susceptibles de lui garantir des chances de réussite, dont notamment la bonne gouvernance ; la valorisation du capital humain ; le suivi de la mise en œuvre des politiques publiques et la communication en direction des citoyens. La mise en œuvre de ce chantier ne doit pas également perdre de vue la nécessité de dégager des marges en termes : i) d'optimisation des ressources et de rationalisation des dépenses ; ii) de priorisation des politiques publiques ; et iii) de sauvegarde des équilibres macroéconomiques.

Les intervenants n'ont pas manqué de rappeler que la dimension territoriale s'inscrit au cœur du nouveau modèle de développement. En effet, et à rebours des pratiques adoptées dans le passé, les collectivités territoriales, sont appelées à

relayer les besoins et attentes des citoyens dans le cadre de la politique de la régionalisation avancée et la déconcentration administrative. A ce niveau, et afin de capitaliser pleinement sur l'expérience des Collectivités Territoriales, il est fortement recommandé qu'elles soient mieux accompagnées par l'Etat et que leurs ressources propres soient renforcées.

La conception et l'élaboration du nouveau modèle sont tributaires de la pertinence de la méthodologie adoptée qui doit se baser sur une analyse lucide et sans complaisance des modèles appliqués jusqu'à présent ; l'organisation d'un large débat national autour des priorités stratégiques ; la mise en place d'une plateforme assurant la convergence des politiques publiques et leur évaluation ; l'adoption d'un plan d'action pour la mise en œuvre du modèle. Cette méthodologie, expression d'un nouveau contrat social, est de nature à rétablir la confiance des citoyens et des partenaires dans les institutions.

Le nouveau modèle de développement est un chantier de longue haleine dont la conduite et la mise en œuvre exigent de la patience et un effort soutenu dans la durée. En outre, sa réussite est conditionnée par la rénovation du paradigme conventionnel, notamment à travers la reconsidération de notre politique de développement humain et le ciblage des actions sociales.

En outre, le nouveau modèle de développement appelle la redéfinition des rôles respectifs du secteur public et du secteur privé à l'effet, d'une part, d'accroître l'efficacité de l'Etat et de recentrer son rôle en tant qu'acteur stratégique, régulateur et

redistributeur, et, d'autre part, de conférer au secteur privé un rôle central dans la mise en œuvre du nouveau modèle de développement.

La problématique de l'emploi comme cela a été souligné par nombre d'orateurs fait partie de nos préoccupations et s'inscrit au cœur des défis du nouveau modèle de développement. La révolution digitale à l'œuvre sous nos yeux pose, dans des termes jusque-là inédits, cette problématique : quel nouveau marché du travail ? Quel système d'éducation et de formation ?, etc.

Les éléments de réponse avancés consistent en l'encouragement du passage de la logique actuelle basée sur le cumul des références passées à celle d'expérimentation de nouvelles idées et initiatives d'une part et de la rigidité à la flexibilité du marché du travail d'autre part. Cette flexibilité suppose naturellement l'existence de bons systèmes de formation et de couverture sociale.

Le regard des partenaires étrangers a été centré sur les conditions de réussite du nouveau modèle.

Dans ce cadre, le représentant de la Banque mondiale a souligné que le contexte international connaît une triple transition technologique, démographique et climatique. La réponse à ces transitions passe par une meilleure redistribution des richesses et du pouvoir. L'orateur a relevé l'écart constaté entre les réformes lancées au Maroc et leur mise en œuvre (lenteur dans leur exécution) ainsi que l'existence de paradoxes reflétés par un taux d'investissement élevé engendrant des résultats modestes.

S'agissant de ses propositions pour le nouveau modèle, il a appelé notamment, à adopter une approche transversale pour la digitalisation administrative ; à mettre l'usager au cœur de la réforme de l'administration et à investir dans le capital humain et dans les connaissances numériques.

La représentante de la Banque Africaine de développement au Maroc considère, quant à elle, que le nouveau modèle doit viser la création d'une richesse inclusive assurant un emploi décent et un meilleur niveau de vie pour la population.

Pour cela, elle a proposé les quatre paradigmes suivants: i) améliorer la compétitivité de l'entreprise et négocier de nouveaux partenariats stratégiques ; ii) opter pour les nouveaux modèles de financement, notamment le Partenariat Public Privé et limiter le rôle de l'Etat à la stratégie et à la régulation ; iii) repenser la politique industrielle et son efficacité ; et, enfin, iv) définir un pacte social, avec une perspective à long terme à travers, notamment, l'investissement dans le capital humain.

2ème panel : quelle vision politique du modèle de développement ?

Dans le cadre du deuxième panel réservé à la présentation de la vision des partis politiques en ce qui concerne la conception du nouveau modèle de développement les intervenants étaient unanimes sur l'importance des acquis politiques, économiques, sociaux et sociétaux, réalisés durant les deux dernières décennies.

Toutefois, malgré les avancées considérables réalisées sur les différents domaines tous les

avis s'accordent sur l'essoufflement du modèle actuel, son incapacité à répondre convenablement à la montée des attentes des citoyens, à la résorption des inégalités sociales et territoriales et aux défis imposés par les mutations de l'environnement régional et international.

A la lumière du diagnostic établi et des limites du modèle actuel mises en exergue par les différents responsables politiques, les principales propositions avancées s'articulent autour des leviers liés aux dimensions institutionnelle, économique et sociétale.

Au niveau institutionnel, il a été proposé notamment d'accélérer l'opérationnalisation des dispositions constitutionnelles relatives à la régionalisation avancée et au processus de déconcentration administrative ; de renouveler l'offre politique, de rétablir la confiance des citoyens dans les institutions et les instances élues pour un meilleur partage du nouveau modèle de développement, et, enfin, la promotion de la gestion axée sur les résultats et de la culture de l'évaluation des politiques publiques.

En ce qui concerne la dimension économique, les propositions concernent en particulier l'amélioration de l'efficacité de l'investissement public, du climat des affaires et de l'appui à l'investissement privé ; le renforcement de la compétitivité de l'économie nationale et la consolidation du processus de l'industrialisation ; la reconsidération des incitations fiscales et l'amélioration de leur efficacité ; et, enfin, l'exploration des opportunités offertes par la transition digitale.

S'agissant de la dimension sociale, sociétale et environnementale, les principales

propositions qui méritent d'être signalées portent sur : i) le placement du capital humain au cœur du processus de développement en assurant un équilibre entre la création et la répartition de la richesse ; ii) l'investissement dans l'économie de la connaissance et la promotion de l'école publique ; iii) l'amélioration de l'accès à des services de santé de qualité et l'élargissement de la couverture médicale ; iv) la promotion de l'économie sociale et solidaire et de l'auto-emploi ; v) l'élargissement de la classe moyenne et le soutien de son pouvoir d'achat ; vi) le renforcement de la diversité culturelle et linguistique ; et, enfin, vii) l'intégration de la dimension écologique et de la dimension du genre dans la conception des politiques publiques.

3ème panel : le regard croisé de la société civile et des universitaires

Le 3^{ème} et dernier panel a réuni des enseignants-chercheurs, des représentants de la société civile, d'un think-tank et d'un Centre de recherche.

Les points saillants de ce panel se rapportent à l'importance des enjeux attachés à l'éducation à la jeunesse ; à la promotion de la bonne gouvernance et aux leviers de la croissance économique.

La principale proposition innovante relative à la problématique de l'éducation et de la recherche-développement a trait à un accroissement conséquent de l'investissement dans ces secteurs. Quant à la jeunesse, il s'agit de lui redonner de l'espoir à travers une éducation de qualité et l'égalité des chances.

Sur le plan de la gouvernance, il a été proposé de renforcer la lutte contre la corruption et la

rente ainsi que l'application stricte de la loi. Du point de vue de certains intervenants, le potentiel de croissance au Maroc réside dans la rénovation de la politique économique, des politiques sectorielles et de l'environnement des affaires. Au terme d'une analyse fouillée des ressorts de la croissance, cet important potentiel peut être atteint à travers: i) des politiques d'offres appropriées axées sur l'intensification de l'accumulation du capital et l'amélioration du rendement des investissements, et, ii) des actions agissant aussi bien sur la demande intérieure qu'extérieure. Le véritable défi du nouveau modèle de développement est de faire un bon diagnostic, total, global et réel.

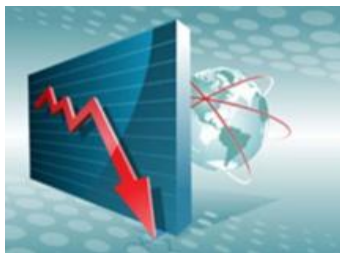
L'émergence suppose la fixation d'objectifs ambitieux et la mise en place des conditions favorisant leur réalisation, dont notamment un système de gouvernance efficace basé sur la planification, l'adoption de choix en fonction des vrais besoins de la population et la reddition des comptes.

Des réformes complètes portant sur le cadrage macro-économique, la recherche de l'efficacité de l'investissement, la clarification des missions des instances de régulation et l'évaluation de l'impact des politiques publiques sont également nécessaires.

Au terme de ces travaux et comme cela a été souligné par plusieurs orateurs, le nouveau modèle de développement devra être bâti de façon consensuelle sur la base de notre histoire, nos spécificités, nos réalités et nos capacités. Il s'agit d'un projet de société qui nécessite l'adhésion et la mobilisation de tout un chacun. Sa réussite dépend aussi de notre détermination. Elle exige, enfin, comme cela a été rappelé, du souffle.

Les recommandations issues des travaux de ce colloque, riches en débats, contribueront utilement au chantier de réévaluation du modèle du développement national tel que souhaité par Sa Majesté le Roi.

FOCUS



Séminaire international sous le thème :
"L'application des normes comptables :
définition et enjeux d'une comptabilité
publique moderne"

Agadir – 27 et 28 novembre 2018

www.ecoactu.ma

Le choix de la thématique de ce séminaire n'est pas fortuit dans un contexte international nécessitant l'adoption de systèmes comptables nationaux adossés aux normes comptables internationales.

Dans un contexte d'ouverture et de libéralisation effrénée, il est devenu primordial de répondre aux impératifs de la mondialisation, essentiellement en matière de transparence, par le biais de l'insertion dans le système international des normes comptables. Le but étant d'adopter des systèmes comptables adossés aux normes internationales, principalement les IPSAS (International Public Sector Accounting Standards/ les normes internationales pour le secteur public).

C'est un truisme de rappeler dans cette nouvelle ère de la data, l'importance des informations financières et comptables de qualité ô combien nombreuses dans toute prise de décision stratégique en matière d'investissement. C'est dans ce cadre de transparence et d'amélioration des informations que s'inscrit la réforme de la comptabilité de l'Etat. « En effet, une

comptabilité moderne de l'Etat participe fortement au renforcement et à la modernisation des instruments de pilotage stratégique et ce, notamment à travers une meilleure connaissance du patrimoine de l'Etat (Identification et valorisation des immobilisations, prise en compte des stocks, comptabilisation des risques potentiels, vision des charges futures...) », explique Nouredine Bensouda, Trésorier général du Royaume à l'occasion du séminaire organisé les 27 et 28 novembre par la TGR, en partenariat avec l'AIST à Agadir. La thématique débattue à l'occasion est : « L'application des normes comptables : définition et enjeux d'une comptabilité moderne ».

Réforme comptable de l'Etat : Les enjeux en question

Chaque fois que l'occasion se présente, Nouredine Bensouda tient à informer qu'outre son objectif technique, la réforme de la comptabilité de l'Etat véhicule un enjeu principal d'amélioration de la qualité de l'information financière et comptable. Pour que ladite information soit de qualité, la réforme comptable impose des exigences accrues en matière de contrôle

interne et externe. Comme annoncé sur nos colonnes, il est prévu également la certification des comptes de l'Etat par la Cour des comptes.

La sincérité des données financières et comptables participe à l'amélioration de la reddition des comptes tout en permettant au Parlement d'exercer sa mission de contrôle avec plus de qualité. Mieux encore, elle met à la disposition des décideurs et des gestionnaires publics les moyens qui leur permettent un meilleur management de la chose publique et un outil de pilotage de leurs actions.

Toutefois, il est important de signaler que la réforme de la comptabilité de l'Etat est un long processus. Elle implique nécessairement un changement de méthode par rapport à ce qui se faisait antérieurement. Elle implique la réorganisation des ministères dans le sens d'un renforcement de leurs capacités en matière de contrôle et d'audit. Et pour cause, la nouvelle logique comptable est basée sur une logique de gestion axée sur la performance et la culture des résultats. C'est toute la différence.

On ne saurait conclure en listant d'une manière exhaustive les enjeux de la réforme de la comptabilité de l'Etat, tellement ils sont nombreux. Mais, il ne faut pas perdre de l'esprit que pour améliorer la gestion publique, il est important de fournir des informations et des indicateurs utiles au pilotage des activités et adaptés aux besoins des gestionnaires et des partenaires y compris les citoyens.

FOCUS



Conférence sous le thème « Opportunités pour tous : croissance, emploi et inclusion dans le monde arabe », Marrakech - 29 et 30 janvier 2018
Département de la communication du FMI

Le Fonds Monétaire International (FMI), Fonds Monétaire Arabe (FMA), le Fonds Arabe pour le Développement Économique et Social (FADES) et le Gouvernement du Maroc ont organisé conjointement une conférence de haut niveau les 29 et 30 janvier 2018 à Marrakech sur la promotion de la croissance, de l'emploi et de l'inclusion dans le monde arabe.

Suite à la conférence d'Amman 2014 « Construire l'avenir : emplois, croissance et équité dans le monde arabe », la conférence du Maroc vise à faire avancer les discussions sur la croissance inclusive dans le monde arabe. Les participants de différentes sphères (publique, privée et non officielle) ont échangé leurs expériences, enseignements et idées sur les moyens de créer plus d'emplois en exploitant de nouvelles sources de croissance. Ils ont débattu notamment sur la multiplication des débouchés en faveur des femmes et des jeunes en misant sur l'innovation et l'esprit d'entreprise ainsi que sur la transparence et la technologie pour exploiter le potentiel de la région.

La première journée a été consacrée aux laboratoires d'innovation. Ceux-ci visent à recueillir les expériences des diverses parties prenantes face aux obstacles à la croissance et à l'inclusion, et à engager une réflexion sur les solutions envisageables et sur les questions de politique générale à examiner durant les séances plénières du lendemain.

La deuxième journée comprend trois séances plénières (style Davos), un débat déjeuner et un panel de clôture de haut niveau. Ces

séances donneront l'occasion aux participants de partager leurs expériences en matière de réforme et de débattre des questions soulevées durant les laboratoires d'innovation afin de formuler des avis sur les solutions pratiques pour surmonter les obstacles à la mise en œuvre de politiques de croissance inclusive. Pour renforcer le caractère interactif de la rencontre, des stands d'innovation ont mis en lumière les idées prometteuses des jeunes de la région durant les pauses café.

(Voir ci-dessous le discours de Christine Lagarde, Directrice générale du FMI)

Discours : Stimuler la croissance inclusive dans la région arabe par Christine Lagarde, Directrice générale du FMI, Marrakech - 30 janvier 2018

Introduction

Mesdames et Messieurs, bonjour. *Marhaban bikum*.

Je vous remercie Jihad, pour cette aimable présentation. Je tiens également à remercier le Premier ministre et le Royaume du Maroc pour leur généreuse hospitalité, ainsi que nos partenaires — le Fonds arabe pour le développement économique et social et le Fonds monétaire arabe — pour leur excellente collaboration.

C'est un immense plaisir d'être à Marrakech, une ville fondée par une femme, Zaynab Nefzaouia, qui l'a vue prospérer au point de devenir la capitale des Almoravides^[1]. Les cultures et les couleurs de la ville ont captivé l'imagination d'écrivains et de voyageurs au cours des millénaires.

Comme le dit un vieux proverbe maghrébin, « *Qarri emra'a, tikhlaq balad*. », en français : « Éduquer une femme c'est construire une nation ».

Comme cette ville, ce proverbe nous rappelle avec force la manière dont une société peut prospérer quand tous ses membres disposent de possibilités — de travailler, d'innover, de croître. La possibilité d'exploiter le potentiel de la région — sa jeunesse et ses nombreuses femmes de talent. La possibilité de commercer et de se connecter à travers ce carrefour mondial.

En offrant des possibilités à tous, la région pourra réaliser la croissance inclusive dont elle a besoin aujourd'hui plus que jamais.

1. La région a plus que jamais besoin d'une croissance inclusive

Depuis notre dernière conférence à Amman en 2014, les pays de la région ont placé la création d'emplois et la croissance inclusive au cœur de leurs programmes de réformes. Il y a eu des progrès, bien que pas assez.

À l'évidence, nombreux sont ceux qui se demandent « comment » stimuler la mise en œuvre des réformes et transformer ces priorités en résultats. Comment pouvons-nous réaliser les aspirations des jeunes de la région, recréer un espoir dans l'avenir et accroître la confiance des populations ?

Plus de 27 millions de jeunes gens rejoindront la population active au cours des cinq prochaines années, dans une région où le taux chômage des jeunes est de 25 % en moyenne, le plus élevé au monde.

Plus de 60 % des citoyens estiment que trouver un emploi ou non est une question de relations (*wasta*)^[2].

La grogne sociale qui s'intensifie dans plusieurs pays nous rappelle que des mesures encore plus urgentes s'imposent.

La bonne nouvelle est que la reprise de l'économie mondiale offre une occasion de mener des réformes.

Les projections économiques publiées la semaine dernière par le FMI montrent que la croissance mondiale est à son plus haut niveau en 10 ans. Ayant atteint 3,7 % en 2017, elle devrait s'accroître à 3,9 % cette année et l'année prochaine. Quelque 120 pays qui constituent trois quarts du PIB mondial participent à ce redressement cyclique.

Dans cette région, la croissance devrait également s'accroître. Cependant, le taux de croissance de 3½ % projeté en 2018 et 2019 est de loin inférieur à la moyenne de 5,6 % atteinte en 2000–2008. Il est clair que les conflits et la baisse des cours des matières premières sont lourds de conséquences.

Toutefois, ces facteurs ne devraient pas nous empêcher d'agir : au contraire, nous devons *redoubler d'efforts*.

2. Ajustements et transitions – Des progrès importants mais il faut en faire davantage

Il existe bon nombre d'exemples d'initiatives prometteuses dans la région ; beaucoup de pays avancent sur le plan des réformes. Plusieurs d'entre eux ont pris des mesures pour élargir l'accès des jeunes et des femmes à l'économie et aux services financiers, ou promouvoir le développement du secteur privé.

Si d'autres pays de la région s'en inspirent, ces mesures offrent la perspective d'un avenir plus prospère et plus inclusif. Permettez-moi de vous donner quelques exemples.

D'abord, un grand nombre de pays ont mis la technologie au service de l'inclusion économique et financière.

Au niveau régional, le nombre de startups dans le domaine des Fintech a été multiplié par 7 depuis 2009, une expansion portée surtout par l'Égypte, la Jordanie, le Liban et les Émirats arabes unis.

La Jordanie, par exemple, a créé *eFawateerCom*, une plateforme électronique permettant aux utilisateurs de payer leurs factures en ligne ou à des distributeurs de billets. Cette plateforme traite plus d'un million d'opérations chaque année et relie ses utilisateurs à plus de 70 entreprises dans son réseau.

De petits entrepreneurs dans la région se servent aussi de la technologie pour mettre en relation les demandeurs d'emploi et les entreprises. Saeed Alfagieh, lauréat d'un concours d'innovation pour les jeunes, a montré comment la technologie peut aider, même dans des situations aussi difficiles que celle du conflit au Yémen.

Autre domaine de progrès : plusieurs pays ont pris des mesures pour améliorer le climat des affaires, réduire les formalités administratives et promouvoir les PME.

Dans le cas du Maroc, un climat plus propice aux affaires, ainsi que les zones franches à Casablanca et Tanger ont permis de créer près de 85 000 emplois dans le secteur automobile. Aujourd'hui, près de 45 % des pièces détachées pour les voitures proviennent de fournisseurs locaux.

Les PME de la région ont toutefois d'énormes difficultés à se développer, notamment en raison de l'accès limité au financement et de la faiblesse des cadres juridiques.

Dans l'ensemble, bien que les récents progrès soient encourageants, il s'agit à présent d'accélérer, d'élargir et de multiplier les mesures entreprises à l'échelle régionale.

En quoi cette conférence peut-elle être utile ?

3. Des débouchés pour tous : un programme d'action pour la région

Cette conférence rassemble des représentants et des experts de plus de 20 pays de la région. Elle donne l'occasion à des fonctionnaires, à des représentants du secteur privé et à la société civile de partager comment ils cherchent à surmonter les obstacles à une accélération de la mise en œuvre de politiques de croissance inclusive.

Cette conférence offre aussi au FMI et aux organisations internationales l'occasion de vous écouter, en particulier en ce qui concerne la mise en application de programmes d'action en faveur d'une croissance inclusive.

J'ai été frappée par l'énergie positive, la qualité des entretiens et les idées qui sont ressorties des « i-labs » hier.

Je me réjouis de participer aux séances aujourd'hui sur la base de ces observations, et je suis convaincue que nous aboutirons à un programme réalisable de croissance inclusive.

À mes yeux, ce programme s'articule autour des trois priorités ci-après.

Première priorité : comment créer un secteur privé dynamique pour accélérer la croissance et créer davantage d'emplois

Le vieux modèle où l'État est l'employeur de premier ressort n'est plus viable. Le secteur privé doit entrer en action et se développer, et, à certains égards, l'action des pouvoirs publics peut être utile. Il s'agit de mettre en place des conditions égales pour les entreprises privées en combattant la corruption, en intensifiant la concurrence et en tirant parti du commerce mondial et des nouvelles technologies.

Il faut aussi que les entreprises investissent davantage dans la région, payent leur part des impôts et collaborent avec le secteur public pour améliorer les infrastructures.

Deuxième priorité : comment aider les groupes exclus

Pour intégrer les jeunes, les femmes, les populations rurales et les réfugiés, l'action doit être ciblée. Il s'agit de préparer la population au marché du travail, grâce à une meilleure éducation et à des politiques actives du marché du travail qui aident les jeunes et les femmes à trouver des emplois valorisants.

L'inclusion financière peut aussi être un facteur d'autonomisation important, surtout pour les femmes. Et comme je l'ai dit si souvent, l'inclusion des femmes sur le plan financier et économique peut changer la donne à l'échelle mondiale.

Je me réjouis de rencontrer après le déjeuner des femmes remarquables de toute la région et d'examiner avec elle des solutions pratiques pour réduire les disparités entre les femmes et les hommes.

Troisième priorité : comment utiliser la politique budgétaire pour investir dans les ressources humaines et les infrastructures

La politique budgétaire peut et doit être révisée de manière à favoriser une croissance inclusive dans la région. Aujourd'hui, les dépenses sociales, c'est-à-dire les dépenses consacrées à la sécurité sociale, à la santé et à l'éducation, représentent moins de 11 % du PIB, contre 19 % dans les pays émergents d'Europe. Les besoins d'infrastructures sont également considérables dans de nombreux pays.

La question est donc de savoir comment accroître les dépenses consacrées aux services sociaux et aux infrastructures quand les budgets sont aussi serrés. Il est prioritaire d'élargir les assiettes de l'impôt et de les rendre plus équitables. Chacun doit payer sa part, et les pauvres doivent être protégés.

Et si les pays peuvent s'affranchir du modèle où l'État est l'employeur de premier ressort, comme je l'ai dit plus haut, cela aussi peut permettre d'engager des dépenses dans les secteurs sociaux et les infrastructures qui ont un rendement élevé.

Conclusion

Permettez-moi de conclure par une citation de Khalil Gibran, mon poète libanais favori.

« Vos enfants ne sont pas vos enfants. Ils sont les fils et les filles de l'appel de la Vie à elle-même ».

Les jeunes d'aujourd'hui constituent le plus gros potentiel de la région arabe. Nous devons tenir compte de leurs aspirations et répondre à leurs attentes.

Shukran!

[1] Fondée en c1070 par Zaynab Nefzaouia, femme de Youssef Ibn Tachfin, le fondateur et premier sultan de la dynastie des Almoravides.

[2] Enquête de *Arab Barometer* en 2017.

Département de la communication du FMI

TRESOR PUBLIC

De la « vérification de comptabilité » à l'« examen de comptabilité » : la querelle des anciens et des modernes

Jean-Luc MENU, avocat, cabinet Menu Semeria Broc

Revue de Droit Fiscal n° 50 | décembre 2017

1 - Que l'impôt crée une dette pécuniaire pour les particuliers comme pour les entreprises, et porte ainsi atteinte au droit constitutionnel de propriété privée, est une vérité d'évidence. Or, le système fiscal français étant essentiellement fondé sur des déclarations que les contribuables déposent spontanément auprès de l'Administration, cette dernière s'est vue reconnaître par l'État d'importants moyens afin d'en contrôler la véracité. Pour les entreprises, ces déclarations fiscales sont établies à partir de la comptabilité sociale qui sert, d'une part, à établir l'assiette principale de l'impôt (CGI, ann. III, art. 38 quater) et, d'autre part, d'outil à auditer pour contrôler la sincérité desdites déclarations (LPP, art. L. JO). À ce titre, pour opérer le rapprochement critique entre la comptabilité et la déclaration, l'Administration dispose de la procédure de « vérification de comptabilité », définie comme l'opération par laquelle l'administration fiscale « contrôle sur place la sincérité des déclarations souscrites par [l'entreprise] en les comparant avec les écritures comptables ou les pièces justificatives dont elle prend alors connaissance et dont le cas échéant elle peut remettre en cause l'exactitude ». Le cas échéant, à l'issue de la vérification de

comptabilité, un complément d'impôt est établi, prélèvement qui affecte, une nouvelle fois, le patrimoine de l'entreprise.

Une cohabitation fiscale existe donc entre l'entreprise créatrice de valeur, le plus souvent à capitaux privés, et la puissance régaliennne, l'État. Les droits de la défense des contribuables sont donc en jeu. et un équilibre doit être trouvé à la mesure du rapport de force qui existe entre la puissance de l'Administration et les contribuables. C'est pourquoi la procédure de vérification de comptabilité, procédure externe pour l'Administration, contraignante et intrusive pour l'entreprise, est strictement encadrée par la loi aux articles L. 47 et suivants du LPF, et ce de longue date, au demeurant après de sérieux incidents intervenus en 1955 entre les pouvoirs publics et le monde des artisans et commerçants.

C'est ainsi que la loi (LPP, art. L. 13 et L. 47 et 5.) et le règlement prévoient (i) l'envoi préalable d'un avis de vérification de comptabilité à l'entreprise, mentionnant les années vérifiées et la possibilité pour l'entreprise d'avoir recours au conseil de son choix, (ii) une réalisation des opérations de contrôle « sur place » (LPP, art. L. 13), et (iii) en principe l'interdiction d'emport de documents afin de respecter

l'obligation d'un débat oral et contradictoire sur place. Enfin, la durée d'intervention sur place est limitée et l'éventuelle proposition de rectification envoyée doit être dûment motivée.

Le juge a également encadré les opérations de vérification de comptabilité. Le Conseil d'État, dans un arrêt du 21 mai 1976 relatif à l'emport de documents, est venu préciser que quatre conditions sont nécessaires pour déroger au principe selon lequel le vérificateur ne peut emporter des documents. Aussi le droit pour le contribuable, éventuellement assisté de son conseil, de voir le vérificateur et de dialoguer avec lui au siège même de son entreprise est - il une condition essentielle. Il s'agit d'une procédure « permettant à l'Administration de se rendre compte des conditions concrètes de fonctionnement de l'entreprise et obligeant le contribuable à admettre cet effort d'appréhension de la réalité par le dialogue » ou, selon certains, d'inciter ce monstre froid qu'est l'Administration à assurer le contact humain irremplaçable « permettant au vérificateur de s'expliquer dans l'intimité d'un tête à tête ».

Ce débat sur place procède de l'idée que seule la possibilité d'un dialogue évolutif et constructif dans les locaux de l'entreprise est de nature à permettre au contribuable de présenter utilement ses premières observations voire, selon les cas, d'apprendre de l'Administration les subtilités innombrables de la loi fiscale française. De plus, il permet au contribuable d'appréhender dans des

conditions sereines la confrontation avec le service vérificateur.

2 - Cette double construction législative et juridictionnelle permet, de longue date, un contrôle fiscal mesuré et efficace et une gestion entrepreneuriale adaptée aux exigences dudit contrôle fiscal. Donc un équilibre admis et reconnu par tous les acteurs du contrôle fiscal. Mais, sous l'impulsion du secrétaire d'État chargé du Budget et des comptes publics de l'époque, mû par un souci de « modernité », la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 a permis aux agents de l'Administration, lorsque des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés, d'examiner cette comptabilité sans se rendre sur place (LPP, art. L. 13 G et L.47 AA nouveaux).

3 - Il ressort de l'exposé des motifs de la loi susvisée que cette nouvelle législation vise à moderniser les procédures de contrôle fiscal en matière de comptabilité des entreprises en créant un nouveau mode de contrôle à distance dit « examen de comptabilité ». Le Gouvernement a esquissé le probable champ d'application de cette nouvelle procédure en précisant qu'elle « sera tout particulièrement opportune pour les entreprises qui présenteraient des risques peu élevés ou des sujets peu complexes, ne nécessitant donc pas un contrôle sur place. L'Administration pourra ainsi concentrer les opérations les plus lourdes sur les contribuables qui le justifient ».

Classiquement, un avis d'examen de comptabilité précisera la période faisant l'objet de cet examen et mentionnera la faculté pour le contribuable de se faire assister par un conseil de son choix. Le contribuable sera ensuite informé des résultats de l'examen de comptabilité dans les 6 mois au plus tard. Bref, le contrôle sur place, dont nous avons rappelé le caractère fondamentalement protecteur et si important pour les entreprises dans la gestion du contrôle fiscal, peut être écarté à la discrétion de l'administration fiscale.

4 - Dans son rapport au nom de la Commission des finances de l'Assemblée nationale, Mme Valérie Rabault, rapporteur général, rappelle que la vérification de comptabilité est entourée de nombreuses garanties pour le contribuable vérifié en vertu de l'article L. 47 du LPF. Elle cite alors la jurisprudence du Conseil d'État qui a notamment jugé que cette procédure n'excède pas « les nécessités liées au bien-être économique du pays », ne transgresse pas « le droit du contribuable au respect de sa vie privée », ne viole pas la « liberté d'information et d'expression », ni « le droit à un procès équitable », prévus par les articles 6, 8 et 10 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. Faisant référence à l'importante décision rendue en 1976 par le Conseil d'État, ledit rapport rappelle également le principe selon lequel la vérification de comptabilité doit avoir lieu sur place afin d'assurer au contribuable des « possibilités de débat oral et contradictoire avec le vérificateur » pour

lui permettre de le rencontrer, discuter avec lui et faire valoir son point de vue.

5 - Le rapport précise encore que, conformément au principe général dégagé par le Conseil d'État, et même si le texte ne le prévoit pas, l'Administration, en cas d'examen de comptabilité, est tenue d'offrir au contribuable la possibilité d'un dialogue oral et contradictoire.

Par ailleurs, le Conseil d'État assure le respect d'un minimum d'investigations au siège de l'entreprise, dès lors qu'il s'agit d'une garantie fondamentale pour permettre au contribuable de bénéficier du débat oral ou contradictoire auquel il a droit en cas de vérification de comptabilité. Cette protection est affirmée même contre l'avis de l'éminent commissaire du Gouvernement, M. Jacques Arrighi de Casanova, qui, dans ses conclusions sous un arrêt du Conseil d'État du 10 décembre 1999, proposait de dissocier le lieu d'exercice de la vérification de comptabilité et la preuve de l'existence d'un débat oral et contradictoire en estimant qu'un dialogue entre le contribuable et le vérificateur pouvait s'établir en n'importe quel lieu. La présence du vérificateur sur place était, selon lui, sans importance et « le juge de l'impôt ferait preuve d'un formalisme excessif en annulant une imposition, au seul motif que le vérificateur n'a pas procédé à un minimum d'investigation au siège de l'entreprise ». En ne retenant pas la position de son commissaire du Gouvernement, le Conseil d'État démontre l'importance qu'il attache au respect du contrôle sur place, garantie que le débat entre le contribuable vérifié et

l'Administration soit oral et contradictoire, en allant même jusqu'à poser une présomption de débat oral et contradictoire dès lors que la vérification de comptabilité s'est déroulée dans les locaux du contribuable vérifié.

Le juge contrôle donc davantage les conditions du débat que l'objet de ce dernier. Il est important de souligner l'attachement du Conseil d'État au lieu où se déroule la vérification de comptabilité (« sur place dans les locaux de l'entreprise »), élément essentiel à la présomption de débat oral et contradictoire.

6 - L'évaluation préalable du nouvel « examen de comptabilité » indiquait que l'objectif recherché par le Gouvernement était d'augmenter le nombre de contrôles grâce au gain de temps que permet cette nouvelle procédure. Mme le rapporteur général Valérie Rabault précisait que cette procédure « vise à permettre à l'Administration de faire plus de contrôle. Plutôt que le contrôle sur place, dans le cadre duquel un dialogue est certes possible, les dispositions proposées ouvrent la possibilité d'un contrôle de l'Administration depuis ses propres bureaux, [...] sans plus de déplacement des agents de la Direction générale des finances publiques ». L'objectif du nouveau dispositif est donc le rendement et il est permis de se demander quel impact cet objectif aura sur la qualité des vérifications. L'évaluation préalable précise en outre que « ces simplifications ne doivent pas avoir pour but de réduire les garanties des contribuables mais de mettre un terme aux manœuvres dilatoires », sans préciser si le «

débat au sein de l'entreprise » était considéré en tant que tel comme « dilatoire ». Le nombre de contrôles supplémentaires envisagés justifiant cette mesure n'a toutefois pas été chiffré par le Gouvernement.

7 - Bref, c'est bien parce que rien ne semble changer en apparence qu'il faut être particulièrement vigilant. L'examen de comptabilité s'effectue sans que le vérificateur ne se rende sur place, sans que le tête-à-tête entre le monde économique de l'entreprise et l'Administration se fasse dans des conditions favorables à la défense du contribuable. Pour faire simple, beaucoup d'éléments sont désormais portables pour le contribuable, et non plus quérables par l'Administration. Tel est l'apport de la « modernité », uniquement lié à l'existence d'une comptabilité informatisée.

8 - Le Conseil constitutionnel n'identifie pas de problème puisque, dans sa décision sur la loi de finances rectificatives pour 2016, il a déclaré conforme à la Constitution la procédure d'examen de comptabilité en précisant que les nouvelles dispositions légales « ne lui confèrent pas [à l'Administration] un pouvoir d'exécution forcée pour en obtenir la remise » et qu'elles « ne privent pas le contribuable des garanties prévues par le Livre des procédures fiscales en cas d'exercice par l'Administration de son droit de contrôle » ; par suite, elles « ne méconnaissent ni les droits de la défense ni aucune autre exigence constitutionnelle ».

Les parlementaires qui avaient saisi le Conseil constitutionnel en application de l'article 61 de la Constitution soutenaient pourtant que cette mesure portait atteinte au respect des droits de la défense en ne permettant pas la mise en œuvre d'un débat oral et contradictoire.

9 - La doctrine administrative relative à cette nouvelle procédure confirme tant les débats parlementaires que les propos de la Direction centrale du contrôle fiscal et précise que la « vérification » est l'opération qui consiste à s'assurer de la sincérité d'une déclaration fiscale en la comparant à des éléments extérieurs, et qu'elle peut être, selon le cas, pour une entreprise: soit une vérification de comptabilité, que nous qualifierons de « classique », soit un examen de comptabilité, qu'il faut désormais qualifier de « moderne».

Dans ce dernier cas, le service réalisera, du bureau, l'examen de la comptabilité sans se déplacer dans l'entreprise, même si le contribuable le demande expressément. Ce dernier pourra tout de même, et il faut s'en réjouir, demander à être entendu par le service de contrôle afin de discuter du dossier. Mais cet entretien a lieu dans les locaux de l'Administration.

À l'issue de l'examen de comptabilité, notons simplement que la doctrine administrative précise qu'un point téléphonique devra être fait avec le contribuable préalablement à l'envoi de la proposition de rectification. Si le contribuable demande à être reçu, cet

échange aura lieu dans les locaux de l'Administration.

10 - Les procédures sont maintenant bien établies pour la « vérification» des entreprises.

La vérification de comptabilité par le service, rapprochement d'écritures et de pièces juridiques ou comptables, a pour corollaire la protection de l'entreprise par un débat oral et contradictoire, lui-même garanti substantiellement par la présence sur place du vérificateur.

L'examen de comptabilité par le service, rapprochement d'écritures et de pièces juridiques ou comptables, a pour corollaire la protection de l'entreprise par un débat oral et contradictoire, lui-même garanti substantiellement par l'absolue interdiction du vérificateur de se rendre sur place

Du point de vue des praticiens, qu'en est-il des droits de la défense pour le contribuable ? Qu'en est-il de la connaissance du tissu économique investigué par le service ? Qu'en est-il de la protection de l'entrepreneur profane des méandres de la fiscalité ? Qu'en sera-t-il enfin de l'utilisation qualitative et quantitative de cette nouvelle procédure par l'Administration ?

Le contrôle fiscal, de longue date, repose sur le dialogue et sur une approche consensuelle entre l'Administration et le contribuable vérifié. Pour ce dernier, il s'agit d'un audit externe aux fins de déterminer si la loi fiscale a été correctement appliquée. Une relation

constructive et non conflictuelle doit s'établir, permettant à l'Administration de prendre connaissance des moyens d'exercice de l'activité. Le contrôle sur place est ainsi une condition indispensable du débat oral et contradictoire. À défaut d'une telle présence, le besoin d'assistance par des conseils rompus aux subtilités de la

procédure fiscale se renforce considérablement. Il appartiendra à ces conseils d'explorer et de faire vivre au maximum le débat oral et contradictoire en dehors des locaux de l'entreprise pour combler, autant que faire se peut, le déficit immense de protection créé par cette « modernité du tout digital ».

TRESOR PUBLIC

Etats généraux de la Recherche comptable : Comptabilité et numérique

Patrick DE CAMBOURG, président de l'ANC

Valérie VIARD, directrice de la recherche de l'ANC

Revue Française de Comptabilité, n° 517/février 2018

Les thèmes discutés

Cette confrontation à chaque table ronde des points de vue de professionnels comptables d'horizons différents et également de nationalités différentes contribue à assurer des débats riches et animés, tout en mettant en perspective les résultats de la Recherche comptable et les pratiques.

Les Etats généraux ont été l'occasion cette année de faire un retour, d'une part, sur les thèmes des deux éditions précédentes (les principes généraux de la comptabilité, critères européens et cadre conceptuel 2 et la mesure de la performance 3) et d'autre part, de lancer le débat du numérique et de ses impacts en matière de comptabilité et d'information financière : 5 papiers de recherche ont été présentés (voir encadré ci-après) et plus de 30 participants ont exprimé leurs points de vues et leurs interrogations lors des tables rondes et témoignages de la Journée.

La journée s'est conclue par une table ronde sur l'intérêt public européen et les défis comptables de l'économie du numérique avec la participation d'Olivier Guersent, Directeur général à la Direction

Stabilité financière, Services financiers et Union des marchés de capitaux à la Commission européenne, Jean-Paul Gauzès, président de l'EFRAG, Corso Bavagnoli, Chef de service du financement de l'économie à la Direction du

Trésor et Patrick de Cambourg, président de l'ANC. Theodor Stolojan, député européen, y a témoigné par vidéo en ouverture en indiquant notamment que « la profession comptable fait face à de grands défis et que probablement le plus grand défi à relever sera celui de la numérisation de l'économie », Les échanges entre les différents participants de cette journée en ont effectivement illustrés certains.

Premier sujet : le cadre conceptuel

En tout premier, sur le sujet du « cadre conceptuel : au-delà des traditions, une dynamique européenne ? », notons l'importance de continuer à mener une réflexion européenne sur les grands principes de la comptabilité à retenir par l'Union européenne pour toutes les entités, que celles-ci soient cotées ou non. Certains de ces principes méritent d'être réexaminés, mieux définis, mieux délimités comme notamment la notion d'utilisateurs de l'information

financière, le niveau de prudence à maintenir dans les comptes, l'importance et le rôle des business models dans le choix d'une méthode de comptabilisation, le statut de l'OCI « Other Comprehensive Income », l'importance à donner au compte de résultat... Le papier de recherche sur ces différents sujets propose certaines pistes de réflexion qui ont le mérite d'alimenter le débat. Pour François Pasqualini, professeur de droit privé, le « cadre conceptuel est une charte ayant la nature d'une métanorme qui précise les objectifs assignés à la comptabilité, les principes considérés comme fondamentaux et les qualités que doivent avoir les informations comptables. Ainsi défini, le cadre non seulement conservera toute sa raison d'être dans une économie digitalisée, mais sera certainement indispensable pour déterminer les principes et les qualités d'une représentation comptable ».

Deuxième sujet : les indicateurs de la performance

Sur le sujet de la « performance : une convergence sur les indicateurs clés est-elle possible ? », la nécessité d'avoir des indicateurs intermédiaires éclairant sur les modes de création de valeur emporte le consensus auprès des différents intervenants. Mais quels indicateurs retenir ? Comment les définir ? Les conclusions de la table ronde semblent vouloir privilégier des solutions simples, rigoureuses sans être trop contraignantes, en particulier une présentation du compte de résultat par nature plutôt que par fonction, avec un accord a priori sur un indicateur de type EBIT 4 opérationnel, la notion d' « opérationnel » n'étant toutefois pas si facile à définir.

La tradition française des soldes intermédiaires de gestion pourrait être source d'inspiration dans un environnement

numérique : seul des indicateurs calculatoires bien définis peuvent être effectivement facilement informatisés. Le numérique pourrait apporter ainsi une très grande flexibilité dans la lecture des états financiers. Cependant tous les participants de la table ronde mettent en garde sur les spécificités de chaque entreprise et sur la pertinence et comparabilité des chiffres qu'il faut chercher à conserver. Le numérique seul ne peut pas être dans ce cas le garant de cette pertinence et de cette comparabilité.

Troisième sujet : impact du numérique sur l'information financière

Sur le sujet de 1'« impact du numérique sur l'information financière : nouvelle définition, nouvelle diffusion, nouvelle certification ? », la dématérialisation des supports d'information est inéluctable et aucun retour en arrière n'est envisageable pour la Commission européenne. Néanmoins, tous s'accordent à dire que la technologie n'est pas une fin en soi. Le numérique peut faciliter l'agrégation des données, réduire les délais de production et de diffusion de l'information, rendre les données financières plus accessibles mais il n'impacte cependant pas la pertinence des données. C'est à la normalisation comptable de s'attacher à la pertinence de l'information financière. Il sera important d'être vigilant à la qualité des informations financières souhaitées afin de ne pas se retrouver noyés sous un flot continu de données difficiles à analyser et traiter.

Du fait de la multiplication des sources d'information par l'expansion des nouvelles technologies, les entreprises devront être en conséquence plus transparentes et modifier leur rapport au concept traditionnel de « secret des affaires ».

Un dernier impact évoqué lors de la table ronde concerne l'audit des comptes : la notion d'audit, la qualification de la certification des comptes doivent également être revisités tant en termes de technique d'audit qu'en termes d'objet de la certification. Faut-il certifier les comptes à partir d'un support papier ou d'un support dématérialisé ? Le champ de la certification doit-il concerner les seuls états financiers ou s'étendre à toute l'information financière dématérialisée et sur quelle périodicité ? Ce sujet, à l'image du papier de recherche présenté, apporte beaucoup plus de questions que de réponses à ce stade ; il est certain que ce chantier est devant nous.

Quatrième sujet : l'information financière

Sur le sujet de « l'information financière à l'épreuve de l'économie du numérique: de nouveaux concepts pour de nouvelles transactions? », le premier constat est que la transformation numérique de l'économie, au-delà des opportunités qu'elle génère, fait face à un problème de reconnaissance comptable et de financement de ses activités. Certes, la comptabilité peut répondre en partie sur les aspects « reconnaissance » mais, à ce stade, il semble que des indicateurs extracomptables doivent être également mis en place afin de mieux refléter les opérations liées à l'activité du numérique. Cela pourrait laisser la place à une « normalisation élargie » dont les frontières restent à définir. L'acquisition des données (big data) par les différents acteurs de l'économie du numérique semble au cœur du sujet. Les questions débattues lors de cette table ronde mettent en exergue les travaux de réflexion à mener, notamment sur les points suivants :

- échange et contribution à la valeur sans transaction monétaire, avec ou sans « clic » ;
- création de valeur par l'usage de l'influence ;
- impact de la loi des rendements croissants des actifs immatériels,
- impact même des technologies (le peer-to-peer, les crypto-monnaies, la blockchain ...).

En conclusion, les débats de cette journée ont mis en lumière les problématiques liées au numérique et des points de discussion toujours très vifs, permettant de renouveler les pistes de réflexion et de recherches en matière de normalisation comptable : reste maintenant à les explorer plus avant.

Les papiers de recherche présentés lors des 7' Etats généraux :

Par ordre de présentation lors de la journée :

- Eléments pour un cadre conceptuel européen par Philippe Danjou et Isabelle Grauer-Gaynor.
- Utilisation du résultat pro forma pour la prédiction des flux de trésorerie futurs : importance de la présentation du compte de résultat par Thomas Jeanjean, Professeur à l'ESSEC, et Isabelle Martinez, Professeur des Universités à l'Université de Toulouse.
- Pertinence pour la valeur actionnariale des totaux et sous-totaux du résultat IFRS et des indicateurs de performance non GAAP par Marwin Wee, Professeur à l'Australian National University of Canberra.
- L'impact du numérique sur l'information financière : quel enjeu stratégique pour la normalisation comptable internationale ? Le cas du langage XBRL comme « Standard Business Reporting Language » par Pierre Teller, Maître de conférences à l'Université de Nice.
- Quel impact de l'économie numérique sur la comptabilité ? L'enjeu de la reconnaissance des actifs immatériels par Anne Jeny, Professeur en sciences de gestion à l'ESSEC.

TRESOR PUBLIC

La responsabilité des comptables publics : une assurance raisonnable de régularité des comptes

Philippe DUFRESNOY

Administrateur général des finances publiques

GFP N° 2-2018/ Mars-Avril 2018

Manier les deniers publics, en dépense ou en recette, expose paraît-il à la tentation. Sous l'Ancien Régime (avant 1789), la Couronne exigeait des garanties : la succession de Thomas Bohier y a laissé Chenonceau. Après l'épisode révolutionnaire, qui conduisit une vingtaine de fermiers généraux sur l'échafaud, la démocratisation du système a progressé par la loi de 1908 instituant le cautionnement obligatoire du comptable public. Le cautionnement se substitue à la condition de fortune et protège l'intérêt financier de l'État ; plus besoin de posséder le patrimoine de Marmottan pour être trésorier payeur général. L'assurance, facultative, protège le comptable, qui est personnellement et pécuniairement responsable, sur ses deniers, de la conformité de sa gestion aux règles de la comptabilité publique et de ses diligences pour ne pas laisser des créances se prescrire ou ne pas exécuter de dépenses sans toutes les pièces justificatives. Le régime va de pair avec le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables dans une logique de checks and balances. Fondé aujourd'hui sur la loi de décembre 1963, et rappelé par le décret du 7 novembre 2012 « Gestion budgétaire

et comptable », il a été modifié par la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011.

Le système actuel est-il optimal ?

Le juge financier devant lequel le comptable public prête serment, Cour des comptes pour les comptables principaux et chambres régionales des comptes pour les comptables secondaires, juge les comptes des comptables. Si des charges sont relevées, le comptable peut être mis en débet. La force majeure ou la mort fonde la décharge de responsabilité. Le ministre peut accorder une remise gracieuse. En cas de préjudice, elle ne peut être inférieure à trois pour mille du cautionnement ; à défaut de préjudice, à un pour mille. La réforme de 2011 vise, par ce cadrage excluant la remise intégrale du débet, à augmenter l'effectivité de la RPP. Le Conseil d'État unifie par sa part la jurisprudence relative à la matière.

En l'état, le système induit des coûts :

- de cautionnement, d'assurance (et de franchise à supporter pour les restes à charge) pour les comptables publics ;
- budgétaires liés aux régimes indemnitaires mis en œuvre pour tenir

compte notamment de ces frais inhérents à la RPP ;

-liés à l'exercice de la juridiction financière, qui représente selon les territoires de 8 à 15 % de l'activité des chambres régionales.

Sur le premier volet, depuis l'application de la loi de 2011 et de la jurisprudence interprétant l'exercice du pouvoir de remise non par année, mais charge par charge dans une année, l'assureur principal de la RPP alerte crescendo sur l'augmentation des primes et, faute d'évolutions telles par exemple, que le regroupement des charges ou des systèmes de forfaitisation, sur une possibilité à terme de non-assurabilité. Les échanges sur ce point font ainsi apparaître un besoin de stabilisation et de modération dans l'application du régime afin de garantir sa pérennité ; un comptable public qui ne trouverait plus d'assurance rencontrerait une difficulté réelle dans l'exercice de sa mission.

Sur le second point, la Cour a, dans un référé S 2017-2824 de fin 2017, marqué une externalité négative de la compensation indemnitaire de la RPP. Il indique que « le niveau de rémunération des comptables supérieurs ne se justifie pas par les charges résultant en pratique de leur responsabilité propre » et « pose des problèmes d'équité et limite fortement la mobilité des agents ». Cet argument s'entend entre cadres dirigeants des services de l'État, comme aussi dans le réseau comptable au regard de possibles perturbations dans l'allocation des ressources sur les postes à enjeux moins rémunérés (moins attractifs).

Un système entropique au regard de son assurabilité (qui conditionne pourtant son existence), coûteux pour les finances de l'État à double titre (régimes indemnitaires et coût de la juridiction financière), tout en pénalisant la gestion des ressources humaines. D'autant moins que la suppression de postes comptables diminue le nombre des assurés.

La Cour a esquissé une réflexion sur le sujet de son évolution. Une piste affleure dans le propos du procureur général près la Cour dans son allocution lors de la rentrée de janvier 2018, signalant « Un mouvement déjà engagé depuis quelques années, qui fait des juridictions financières le juge non plus seulement des comptes mais le juge des responsables du budget et des comptes, qu'ils soient comptables ou ordonnateurs ». De fait, l'application de la loi de 2011 conduit à apprécier les circonstances pour évaluer le cas échéant le préjudice, et l'existence d'un contrôle hiérarchisé de la dépense, mentionnée dans la loi comme exonératoire, n'est pas considérée par les parquets comme les liant: il est réaliste de considérer, comme le note le procureur général, que le caractère objectif du jugement des comptes s'estompe, voire devient une fiction.

N'est-ce pas du reste la responsabilité personnelle et pécuniaire elle-même qui tend à revêtir de plus en plus un caractère sinon fictif (il l'est par nature, dès lors que le comptable public ne peut personnellement suivre la gestion des collaborateurs parfois nombreux de son service), du moins illusoire.

Avantages et inconvénients de la RPP

Les avantages énoncés à l'appui de la RPP tiennent classiquement en deux points :

- le levier managérial, en faveur de la qualité comptable et de la régularité budgétaire, fourni dans chaque poste comptable par la RPP, dans sa dimension aussi bien culturelle qu'administrative ; -le facteur de positionnement solide qu'elle procure au comptable envers l'ordonnateur, sur le terrain de la régularité. La réquisition reste rare.

En contrepartie, au-delà des difficultés déjà décrites, la situation actuelle (sans possibilité désormais de remise intégrale) comporte plusieurs défauts ou limites.

Au titre des limites, la focalisation du dispositif sur le maniement des deniers publics (le plus souvent au sens scriptural, mais aussi bien pour un billet manquant dans la caisse) paraît restrictive. La responsabilité personnelle et pécuniaire présente un champ inférieur à celui, plus global, du contrôle interne et de la maîtrise des risques.

Au titre des défauts, la RPP exercerait :

- une incidence perturbante sur le processus de la dépense publique : depuis la suppression de la remise intégrale, le mode facturier n'est pas accompagné d'une possibilité de contrôle hiérarchisé de la dépense, ce qui conduit à consommer des moyens sur des paiements faibles (mais les plus nombreux) au détriment de la sélectivité.

- un effet polarisant de l'activité des comptables sur les procédures plus que les objectifs stratégiques, freinant la modernisation des modes d'exercice de leurs missions, qui serait source de qualité et de productivité.

Ce dernier argument mérite d'être relativisé, les procédures découlant des textes, et le juge financier ou la RPP en eux-mêmes n'en étant pas la source. Il demeure que tant la pente prise par la jurisprudence depuis 2013 (avec l'arrêt du Conseil d'État 27 mai 2015 TPG des Bouches du Rhône) que la fluctuation des orientations des différentes chambres (différences certes transitoires entre les chambres régionales, différence entre le suivi de leur jurisprudence par la première chambre et celui des comptes des CBCM chacun par la chambre contrôlant le ministère concerné) génèrent de la complexité. La manière d'exercer le contrôle rajoute au contenu des procédures et alourdit la RPP, dans sa pratique et dans son ressenti.

Qui plus est le système, dont les limites apparaissent ainsi de plus en plus, a été conçu à l'époque d'une administration reposant sur le papier et que l'évolution imprimée en 2011 (qui a finalement aggravé sa crise) n'a pas pris en compte les conséquences croissantes de la dématérialisation et de l'informatique.

Dans son allocution précitée, le procureur général envisage cette dimension prospective : « les fonctions du comptable public vont être profondément bouleversées : l'intelligence artificielle pourra prendre le relais non seulement des contrôles élémentaires, mais aussi, en

fonction d'une analyse de risque auto-développée, des contrôles ciblés et plus approfondis les mieux à même d'optimiser la fiabilité et la régularité de l'ensemble des opérations. Le comptable public, dans un partage des rôles avec l'ordonnateur, à repenser dans un contexte de compte financier unique, pourra s'il survit à ces évolutions, se recentrer sur des missions de supervision du risque ».

On passerait ainsi d'une problématique d'assurabilité de la RPP à une approche, plus dynamique, de contrôle interne et de maîtrise des risques garantissant un degré suffisant (et auditable) d'assurance raisonnable de la régularité des opérations comptables.

Au global, le constat d'un besoin de rénovation de la RPP progresse. Par quoi la remplacer le cas échéant ? Plusieurs scénarios se dessinent.

Des axes d'évolution possibles

Il peut être envisagé, sur un mode minimaliste, de mettre en œuvre les accommodements raisonnables qui étaient mis en avant lors d'un colloque en 2016³ Il s'agirait alors de rendre viable le système actuel en garantissant son assurabilité. Ceci apparaît complexe compte tenu du mode de formation de la jurisprudence. Passer par la loi pourrait être nécessaire.

Un axe plus ambitieux (qui pourrait, bien conçu, s'avérer disruptif), constant depuis Philippe Seguin et relancé par son successeur (lors de son allocution de rentrée de janvier 2018), envisage aussi de modifier les textes et consiste à étendre la responsabilité aux gestionnaires (ministres

et élus inclus), au-delà des possibilités actuelles limitées de la Cour de discipline budgétaire et financière. La justice autrefois « retenue » deviendrait une justice financière débridée. Il s'agirait de créer pour les ordonnateurs un pendant de la RPP des comptables publics, avec un nouvel équilibre à définir dans une responsabilité globale peut-être plus proche du droit commun de la responsabilité administrative, ainsi que des enjeux éventuels, en cas d'évolution vers un système fondé sur la faute de service public, d'indemnisation. Didier Migaud a déclaré à l'audience de rentrée de janvier 2018 de la chambre régionale PACA : « Entre la responsabilité politique et une responsabilité pénale pour les fautes les plus graves, il existe un espace pour la responsabilité administrative et financière repensée (...) le régime actuel de mise en responsabilité n'est plus adapté aux attentes de nos concitoyens et aux exigences en matière de transparence de la vie publique » (Bulletin quotidien du 29 janvier 2018, p. 11).

Quels que soient la voie retenue et le rythme du changement, deux précautions gagneraient à être observées :

- dès lors que subsiste la séparation de l'ordonnateur et du comptable, qu'il s'agisse ou non d'un agent comptable, veiller par une procédure adéquate à conférer au comptable un positionnement modérateur équivalent à celui que fonde la RPP ;
- préciser très nettement, dans des textes de loi ou de valeur réglementaire, la portée du contrôle du juge financier, afin d'éviter

le processus jurisprudentiel qui, depuis 2011, a élargi l'interprétation du texte de 2011 et déséquilibré la situation actuelle.

Corrélativement, le législateur pourrait prévoir une évaluation de la pertinence du nouveau dispositif au bout de quelques années de mise en œuvre.

TRESOR PUBLIC

Les règles comptables relatives aux concessions et PPP dans la sphère publique

Benoît Lebrun Expert-comptable, commissaire aux comptes, associé KPMG, membre du collège du CNoCP

Revue française de Comptabilité | N° 518 Mars 2018

Les travaux du CNoCP

Au plan interne, le CNoCP constatait une certaine disparité des pratiques parmi les acteurs publics faisant appel à ces types de contrat. Au plan international, l'étude d'une norme sur les concessions était entreprise par le normalisateur international pour le secteur public (International Public Sector Accounting Standards Board ou IPSASB). Cette réflexion internationale a abouti à la publication en octobre 2011 de la norme IPSAS 32 « Service concession arrangements " grantor ».

Dans le champ des compétences du CNoCP, qui comprend l'Etat et les organismes dépendant de l'Etat, les organismes de sécurité sociale, ainsi que les collectivités territoriales et les établissements publics locaux, seuls les organismes de sécurité sociale ne font pas appel aux contrats de concessions et aux partenariats. Le sujet comptable posé par ces contrats est largement transversal.

Le CNoCP a publié dans un avis les principes comptables devant être appliqués aux concessions et ppp 1. Cet avis n'a pas vocation à s'appliquer directement dans les comptes des entités publiques mais à servir de cadre de référence lors de l'établissement ou de la mise à jour des normes et des instructions comptables applicables à chacune des catégories d'entités publiques.

L'autonomie de la démarche du CNoCP

L'avis du CNoCP n° 2011-11 du 8 décembre 2011 sur les contrats concourant à la réalisation

d'un service public définit les principes comptables que doivent appliquer dans leurs comptes les entités de la sphère publique susceptibles de faire appel au secteur privé pour gérer un service public, au moyen notamment de contrats de concession ou de partenariat. Contrairement à beaucoup de sujets comptables, pour lesquels la référence au plan comptable général permet de fixer les règles comptables applicables aux entités de la sphère publique, le thème comptable des concessions et PPP, du point de vue des entités publiques, ne pouvait être la simple transposition des règles ou pratiques comptables constatées dans les entités du secteur privé. D'où la réflexion menée par le CNoCP, en autonomie par rapport aux règles comptables du secteur privé.

Les contrats dans le champ de l'avis

L'avis englobe dans son champ autant les partenariats publics privés que les contrats de concessions de service public. Il adopte ainsi l'approche retenue par les normes internationales sur ce sujet, tant côté privé (IFRIC 12 « Service concession arrangements ») que côté public (IPSAS 32 « Service concession

arrangements." grantor »). Cette approche provient du fait qu'il est difficile de définir une frontière stricte entre un modèle juridique qui serait celui de la concession de service public et un modèle qui serait celui du partenariat. Les deux catégories de contrat s'empruntent réciproquement des caractéristiques.

Une telle approche est au surplus de nature à résister aux changements législatifs qui peuvent modifier les règles juridiques applicables aux deux catégories de contrats. C'est au demeurant ce qui s'est produit depuis la publication en décembre 2011 de l'avis du CNoCP. L'ordonnance n° 2015-899 du 23 juillet 2015 a abrogé l'ordonnance fondatrice sur les partenariats (n° 2004-559 du 17 juin 2004) et s'y est substituée. En matière de concessions, l'ordonnance n° 2016-65 du 29 janvier 2016 relative aux contrats de concession a modifié le régime juridique des concessions.

Les principes posés par l'avis

L'avis du CNoCP s'est inspiré des analyses menées au plan international 2. Ces analyses concluent que, en général, l'ouvrage construit par l'entité privée, que ce soit en concession ou en PPP, est contrôlé par l'entité publique dès sa construction. C'est à l'entité publique qu'incombe d'enregistrer à son bilan l'ouvrage réalisé par l'entité privée dès la construction de cet ouvrage.

Selon l'interprétation IFRIC 12, l'investissement de l'entité privée ne peut être considéré comme une immobilisation corporelle pour elle et est analysé soit en immobilisation incorporelle (cas où la rémunération de l'entité privée pour ses prestations de construction correspond au droit de facturer les usagers pendant la durée du contrat), soit en créance financière sur l'entité publique lorsque la rémunération de l'entité privée consiste en des paiements à recevoir de l'entité publique. Un même contrat peut engendrer les deux types

d'actif pour l'entité privée, lorsque la rémunération de celle-ci pour son activité de construction est à la fois constituée par le droit de facturer les usagers et par des paiements de l'entité publique.

La solution symétrique à cette approche, pour les entités publiques, est celle retenue par le CNoCP dans l'avis n° 2011-11. Si l'investissement de l'entreprise privée n'est pas pour elle une immobilisation corporelle, c'est que l'ouvrage doit figurer en tant qu'immobilisation corporelle dans les comptes de l'entité publique. Cette approche se fonde sur la notion de contrôle : pour être comptabilisé à l'actif de l'entité publique en tant qu'immobilisation corporelle, l'ouvrage construit par l'entité privée doit être contrôlé par l'entité publique. L'avis rappelle les deux critères permettant de caractériser le contrôle : la maîtrise des conditions d'utilisation de l'équipement et la maîtrise du potentiel de service et/ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation. Pour faciliter la mise en œuvre de ces critères, il fournit des indicateurs permettant de déterminer si l'actif construit par l'entité privée est contrôlé par l'entité publique.

Pour que l'ouvrage construit puisse être comptabilisé à l'actif de l'entité publique, il faut aussi que le coût de cet ouvrage soit évalué de manière fiable. Cette contrainte a un relief particulier dans le cadre des contrats de concession ou de partenariats puisque l'entité publique n'est pas celle qui construit l'ouvrage. Les dispositions du contrat de PPP détaillent en général les coûts de l'entité privée nécessaires à la fixation des redevances à payer par l'entité publique, en particulier le coût de construction des ouvrages. Tel n'est pas le cas pour les concessions pour lesquelles la contrainte de la fiabilité de l'évaluation est plus présente. L'avis a pris en compte cette situation en prévoyant que « lorsque le coût des travaux de

l'équipement en cours de construction ne peut être déterminé de façon fiable, la comptabilisation de cet équipement est reportée au moment où l'entité publique évalue son coût de manière fiable. Ce report peut conduire à ne comptabiliser l'équipement qu'au moment où il est mis en service ».

Une particularité des ouvrages construits par l'entité privée et comptabilisés à l'actif de l'entité publique est que le contrat met à la charge de l'entité privée une obligation d'entretien et de renouvellement de ces ouvrages, ainsi que de remise en bon état en fin de contrat. L'avis tient compte de cette circonstance en prévoyant que la prise en compte des clauses d'entretien peut se traduire, dans les comptes de l'entité publique, par une absence d'amortissement, notamment si l'équipement en cause, par exemple une infrastructure, ne subit qu'une obsolescence négligeable.

L'inscription à l'actif de l'entité publique de l'ouvrage construit par l'entité privée fait surgir le problème de la contrepartie comptable de cet actif. Lorsque l'entité publique est tenue d'effectuer une série de versements à l'entité privée en rémunération de l'activité de construction, l'ouvrage inscrit à l'actif de l'entité publique a pour contrepartie une dette financière. L'avis précise que cette dette est évaluée pour le montant du capital exprimé dans le contrat ou, à défaut, pour la valeur actualisée des sommes à verser par l'entité publique au titre du financement de l'équipement.

Le plus souvent, la dette financière a un montant inférieur à celui du coût de l'ouvrage comptabilisé à l'actif, voire est inexistante (cas des contrats de concession). Quelle doit être la contrepartie de la différence ? Tel a été l'un des sujets les plus débattus lors de l'élaboration de l'avis n° 2011-11. Ce sujet est particulièrement pertinent pour le modèle concessif dans lequel

l'entité publique concédante ne participe pas au financement de l'ouvrage puisqu'elle le reçoit en fin de contrat sans bourse déliée. Le problème se pose également dans des contrats de type PPP lorsque le financement à la charge de l'entité publique ne couvre pas l'intégralité du coût des ouvrages (cas où l'entité privée obtient des recettes accessoires qui permettent de réduire les redevances à la charge de l'entité publique).

A la question de la détermination du poste des états financiers dans lequel la différence entre l'actif et la dette doit être enregistrée, la norme IPSAS 32 répond qu'il convient d'enregistrer un produit constaté d'avance (unearned revenue). Ce produit constaté d'avance est ultérieurement repris en produit au compte de résultat sur la durée du contrat, selon une méthode reflétant la substance du contrat (paragraphes 24 à 26 de la norme). Le CNoCP n'a pas souhaité emprunter cette voie compte tenu de la difficulté à la justifier conceptuellement. Ayant également écarté la solution consistant à enregistrer un profit immédiat, dès la construction des ouvrages, il en a conclu que la différence entre l'actif et la dette devait être enregistrée en situation nette.

En cas d'amortissement ou de dépréciation de l'ouvrage engendrant une charge au compte de résultat, le montant initialement comptabilisé en situation nette fait l'objet d'une reprise au compte de résultat. Le montant repris est égal à la charge constatée sur l'équipement, ajusté le cas échéant du rapport entre le montant initialement porté en situation nette et le coût d'origine de l'équipement.

Les contrats de concession et de PPP dans les comptes de L'Etat

La norme 183 du Recueil des Normes Comptables de l'Etat (RNCE) sur les contrats concourant à la réalisation d'un service public a

introduit dans le RNCE les dispositions de l'avis n° 2011-11 du CNoCP. La norme 18 ajoute des précisions par rapport à l'avis n° 2011-11.

Sort des dépenses ultérieures à la réalisation de l'ouvrage initial

La norme aborde la question des dépenses d'investissement de l'entité privée encourues après la réalisation de l'ouvrage initial, sujet sur lequel l'avis ne s'est pas prononcé. Ces dépenses sont immobilisées lorsqu'elles sont la contrepartie de l'allongement du contrat, de l'augmentation de la capacité d'utilisation, de la diminution des coûts d'exploitation, ou de l'amélioration du service public rendu.

Exemple : lorsque l'Etat allonge les durées des concessions autoroutières en contrepartie de la réalisation d'investissements par les sociétés concessionnaires d'autoroutes, ces investissements sont comptabilisés par l'Etat à son actif au poste où figure le coût des ouvrages d'origine, en application de la norme 78.

Evaluation des ouvrages à la date de clôture

Pour l'évaluation à la date de clôture des ouvrages concédés ou en PPP, la norme 18 renvoie à la norme 6 du RN CE sur les immobilisations corporelles. La norme 6, tout en prévoyant que les règles générales sur les amortissements et les dépréciations s'appliquent, contient les dispositions particulières d'évaluation pour plusieurs catégories d'actifs qui sont étendues par la norme 18 aux actifs de même nature en concession ou en PPP :

- au sein du parc immobilier, les bâtiments à usage d'habitation et de bureaux et leurs terrains d'assiette sont évalués à la date de clôture à la valeur vénale ;

- les actifs immobiliers propres au ministère de la défense constituant une catégorie sui generis sont évalués pour une valeur forfaitaire ou symbolique non révisable à la date de clôture. Ces actifs ne sont pas amortis, ni dépréciés ;

- les établissements pénitentiaires, les routes et autoroutes, barrages et les ouvrages d'art qui leur sont associés, sont évalués à la date de clôture au coût de remplacement déprécié.

Obligations d'entretien

S'agissant des clauses contractuelles prévoyant que l'entité privée entretient régulièrement le bien ou qu'il le remet à l'Etat à la fin du contrat avec un niveau de service équivalent à celui de début du contrat, la norme 18 en conclut que « ces clauses justifient l'absence d'amortissement et/ou de dépréciation dans les comptes de l'Etat ». L'avis n° 2011-11 adopte une position plus nuancée sur cette question.

Fin de contrat

Par rapport à l'avis n° 2011-11, la norme 18 ajoute des dispositions sur les situations qui peuvent se rencontrer en fin de contrat, telles que le cas où l'actif concédé entre au bilan à cette date à défaut d'avoir été contrôlé jusqu'alors, le cas où l'Etat est tenu de verser une indemnité à l'entité privée en fin de contrat et le cas où les ouvrages font l'objet d'un nouveau contrat.

Les contrats de concession et de ppp dans les comptes des établissements publics

La norme 18 « Les contrats concourant à la réalisation d'un service public » du recueil des normes comptables pour les établissements publics (RNCEP) constitue un premier niveau dans la déclinaison aux établissements publics de l'avis n° 2011-11 du CNoCP. La norme 18

pour les établissements publics sur les concessions et les PPP est une copie de la norme 18 pour l'Etat (excepté des dispositions spécifiques de la norme propre à l'Etat qui ont été supprimées).

Champ d'application

Une question est de savoir à quelles entités publiques s'applique le RNCEP dont la norme 18 fait partie. Le RNCEP s'applique aux organismes visés aux alinéas 4 à 6 de l'article 1er du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique ». Sont donc visées :

- 4°) les autres personnes morales de droit public, dont la liste est établie par arrêté conjoint du ministre chargé de l'économie et du ministre chargé du budget;
- 5°) après avis conforme du ministre chargé du budget et lorsque leurs statuts le prévoient, les personnes morales de droit privé ;
- 6° les personnes morales de droit public ne relevant pas de la catégorie des administrations publiques, sauf si leurs statuts en disposent autrement.

Les personnes morales de droit public visées à l'alinéa 4 du décret précité sont fixées par arrêté 4. Il n'existe pas de liste publique équivalente des organismes relevant des alinéas 5 et 6 du décret du 7 novembre 2012.

Par ailleurs, sont exclus du champ du RNCEP les établissements publics à caractère administratif qui appliquent le plan comptable unique des organismes de sécurité sociale (PCUOSS).

L'instruction comptable commune

Un deuxième niveau dans la déclinaison aux établissements publics de l'avis n° 2011-11 est constitué par les instructions comptables propres à chaque catégorie d'établissements

publics. L'instruction du 11 décembre 2017, dite « instruction comptable commune », « décrit les modalités de mise en œuvre du recueil des normes comptables des organismes dépendant de l'État» (RNCEP). Pour ces organismes, elle se substitue, au plus tard au 1er janvier 2020, aux référentiels comptables des instructions codificatrices M9.

L'instruction du 11 décembre 2017 contient un fascicule n° 18 « modalités de comptabilisation des contrats concourant à la réalisation d'un service public » qui donne une interprétation de la norme 18 du RNCEP. Malgré son titre, ce fascicule est limité aux seuls contrats de partenariat public privé et exclut de son champ les contrats de concession. Il distingue les deux régimes juridiques successifs de contrat de partenariat, celui issu de l'ordonnance n° 2004-559 du 17 juin 2004 aujourd'hui abrogée et celui résultant de l'ordonnance n° 2015-899 du 23 juillet 2015, dont l'une des finalités a été d'inclure les PPP dans les marchés publics. Ce fascicule contient une description des nouvelles dispositions sur les partenariats et en conclut que « les dispositions comptables relatives aux contrats de partenariat relevant de la législation antérieure au 23 Jul. 2015 et des marchés de partenariat conclus dans le cadre de l'ordonnance du 23 Jul. 2015 sont très similaires ».

En conclusion, les établissements publics se trouvent désormais dotés de deux niveaux de déclinaison de l'avis n°2011-11 du CNoCP s'agissant des contrats de partenariats. Pour les contrats de concession, cette déclinaison est limitée à la norme 18 du RNCEP.

Les contrats de concession et de ppp dans les comptes des collectivités territoriales

Les collectivités territoriales font l'objet d'instructions comptables distinctes selon chaque catégorie de collectivités. Par exemple, les communes sont soumises à l'instruction M

14, les départements à l'instruction M 52 et les régions à l'instruction M 71.

Dispositions communes pour les ppp

Ces diverses instructions contiennent dans leur tome 1 des dispositions toutes identiques sur les contrats de partenariat public-privé. Ces dispositions relativement sommaires prennent la forme de commentaires sur des comptes de bilan.

Selon les trois instructions précitées, le compte n° 1675, sous-compte du compte n° 167 « Emprunts et dettes assortis de conditions particulières », enregistre les dettes afférentes aux contrats de partenariat public privé lorsqu'à la date de mise en service du bien la part investissement n'a pas encore été intégralement versée. Les montants inscrits au compte 1675 ne sont pas pris en considération dans le calcul de l'équilibre des opérations financières (cf. l'état relatif à l'équilibre des opérations financières annexé au budget primitif, au budget supplémentaire et au compte administratif votés par nature et fonction).

Dans les commentaires sur le compte d'immobilisation en cours (compte n° 23), les trois instructions comptables précisent que:

- la partie de la rémunération des contrats de PPP représentant la part investissement versée avant la mise en service du bien est enregistrée au débit du compte 235 « Part investissement PPP» (opération réelle) ;
- lors de la mise en service du bien objet du contrat de PPP, le bien est intégré au compte 21 approprié pour sa valeur totale correspondant au coût d'entrée chez le partenaire privé ;
- la contrepartie est enregistrée par opérations d'ordre non budgétaire:

- au compte 235, pour la part investissement d'ores et déjà payée;

- au compte 1675, pour la part investissement restant à payer;

- et, le cas échéant, au compte 13, pour la soulte (c'est-à-dire pour la différence entre le coût global de l'investissement et la partie financée ou à financer par la collectivité publique).

Ces dispositions font l'objet d'une annexe au tome 1 de chacune des instructions comptables (n° 53 pour les communes, n° 50 pour les départements et n° 45 pour les régions) intitulée « fiche d'écriture sur l'acquisition d'une immobilisation par voie de contrat de partenariat public privé ».

Dispositions relatives aux concessions

S'agissant des contrats de concessions, on relève dans ces instructions que le compte n° 24 « Immobilisations affectées, concédées, affermées ou mises à disposition» est dédié aux immobilisations appartenant à la collectivité mais affectées ou mises à disposition dans le cadre d'un transfert de compétences, ou encore affermées ou concédées. Dans le paragraphe 5 « mise en concession» du chapitre 5 « différents modes d'utilisation des immobilisations par des tiers », il est indiqué que l'entité concédante conserve la pleine propriété du bien, le concessionnaire ne disposant que d'un droit de jouissance sur celui-ci.

Suivant ces commentaires, le compte 24 n'est alimenté que par le reclassement d'immobilisations existantes affermées à un tiers. Les trois instructions ne prévoient pas l'inscription au compte 24 des immobilisations concédées construites par le concessionnaire. On peut en conclure que les dispositions de l'avis n° 2011-11 du CNoCP n'ont eu qu'un effet

limité sur les instructions comptables des collectivités locales en matière de concessions.

La plus récente de ces instructions, l'instruction M 57, est relative aux collectivités territoriales uniques (collectivité qui exerce sur son territoire les compétences dévolues à la région et au département). Ce texte fait précéder le fonctionnement de chaque catégorie de comptes par des principes de comptabilisation. Au paragraphe 3.3 « cas particuliers » dans le chapitre sur les immobilisations corporelles, figurent des éléments issus de l'avis n° 2011-11 du CNoCP qui s'appliquent tant aux PPP qu'aux concessions. Dans la partie fonctionnement des comptes, les commentaires sur les comptes 1675 et 235 sur les PPP sont identiques à ceux mentionnés ci-dessus pour les trois autres instructions comptables.

Conclusion

Ce survol des dispositions sur les concessions et PPP contenues dans les instructions comptables des diverses catégories de collectivités territoriales permet de conclure que les comptes de ces collectivités incluent à leur actif les ouvrages construits du fait des contrats de PPP et, à leur passif, les dettes correspondantes. En ce qui concerne les concessions, il ne semble pas que les dispositions de l'avis n° 2011-11 aient eu, jusqu'à présent, des répercussions sur les pratiques comptables des collectivités territoriales.

La comparaison avec les pratiques comptables des entités concessionnaires ou titulaires de contrats de ppp

Les entités concessionnaires ou titulaires de PPP appliquent les dispositions du plan comptable général pour comptabiliser ces contrats.

En matière de concession, il existe quelques articles sibyllins dans le PCG, dont certains ne

sont pas toujours appliqués. Beaucoup d'entités concessionnaires continuent par ailleurs de s'inspirer d'un guide comptable sur les concessions dont la publication remonte à 1975 et qu'il n'est plus possible de se procurer. C'est la raison pour laquelle, quand on aborde les questions comptables relatives aux concessions, il paraît plus juste de parler de pratiques comptables que de l'application de règles.

La pratique dominante des entités concessionnaires consiste à considérer que l'investissement réalisé dans le cadre du contrat de concession a la nature d'une immobilisation corporelle. Sous l'appellation d'amortissement de caducité (terme non cité et a fortiori non défini par le PCG), l'amortissement de cet investissement est déterminé sur la durée du contrat, sans référence à la durée de vie économique des ouvrages construits, de manière à ce que l'entité concessionnaire ne subisse aucune perte en fin de contrat. Il existe par ailleurs des dispositions sur les biens concédés renouvelables, chaque entité ayant sa propre interprétation de ces dispositions. Le plan comptable général fait allusion à une « provision pour renouvellement » sans la définir. Le code général des impôts a comblé ce vide.

Malgré ces incertitudes et lacunes des textes, les pratiques comptables des entités concessionnaires sont guidées par la nécessité d'étaler de manière appropriée sur la durée du contrat le coût des investissements. L'application de l'interprétation IFRIC 12 dans les comptes de ces entités, pour celles appliquant les normes IFRS, s'est principalement traduite par le reclassement en immobilisations incorporelles des immobilisations corporelles concédées.

Les entités titulaires de PPP sont confrontées à une situation plus difficile. En l'absence de prise de position des autorités comptables,

elles sont enclines à comptabiliser les ouvrages construits en tant qu'immobilisation corporelle à leur bilan, ce qui perturbe notablement la séquence de leur résultat. Certaines rares entités ont néanmoins choisi une voie reflétant mieux la substance du contrat, en comptabilisant leur investissement en tant que créance à long terme sur l'entité publique.

Les modes de comptabilisation des entités concessionnaires et des entités titulaires de PPP ne permettent pas d'assurer la cohérence de leurs comptes avec ceux des entités publiques contractantes, puisqu'aussi bien les entités privées que les entités publiques font ressortir les ouvrages construits à leur bilan en tant qu'immobilisations corporelles. Par exemple, un établissement pénitentiaire construit en PPP figure à l'actif tant de la société de PPP que de l'Etat. Cette incohérence mériterait que les dispositions applicables aux concessionnaires et aux titulaires de contrats de PPP, soient revisitées. Le CNoCP a eu l'avantage de bénéficier des analyses récentes au plan international qui n'ont pas eu d'effet pour le moment sur la normalisation comptable de la sphère privée.

TRESOR PUBLIC

Le consentement de l'impôt : les mutations du citoyen-contribuable

Michel Bouvier / Professeur des universités, président de l'Association pour la Fondation internationale de finances publiques (www.fondafip.org)

Les Cahiers Français / Juillet - août 2018

L'impôt est une forme tout à fait singulière de financement de l'État, des collectivités locales, ainsi que, pour partie, des organismes de sécurité sociale.

Comme il consiste dans le prélèvement, d'une part, obligatoire et, d'autre part, sans contrepartie directe, d'une fraction des ressources d'une personne ou d'une entreprise, il faut des raisons suffisamment valables pour accepter de le payer. Et la manière forte, qui a souvent été utilisée dans le passé, ne suffit pas à expliquer qu'une telle institution ait pu perdurer à travers les siècles et que des générations de contribuables se soient acquittées de plus ou moins bon gré de leur dette fiscale. Certes, il y eut dans l'Histoire de nombreuses révoltes contre le fisc, mais celles-ci visaient un prélèvement précis ou un collecteur, plus rarement un pouvoir politique, sans pour autant remettre en cause le principe de l'impôt. On peut voir là le produit d'une longue accoutumance à l'idée que l'impôt est nécessaire et qu'en fin de compte chacun en tire un bénéfice malgré les inconvénients qu'il représente. C'est d'une certaine manière l'opinion que professait Victor de Mirabeau qui y voyait « la vie des États et la clef de toute la politique ou de l'art de maintenir et de perfectionner les sociétés » (V. Riqueti, marquis de Mirabeau, Supplément à la Théorie de l'impôt, La Haye, 1776). L'impôt bénéficierait dans ce cas d'un consentement implicite. On observera toutefois que sa légitimité demeurerait bien fragile si elle ne reposait pas sur un consentement explicite consacré par

une formalisation juridique. C'est une étape essentielle que soutenait Jean-Jacques Rousseau pour qui « les impôts ne peuvent être établis légitimement que du consentement du peuple ou de ses représentants » (Discours sur l'économie politique, 1755).

Aussi faut-il distinguer deux formes de consentement fiscal : le consentement à l'impôt et le consentement de l'impôt. Le consentement à l'impôt, c'est à dire à une acceptation de principe, est de nature avant tout sociologique. Il prend naissance dans les plus anciens de l'humanité. Fruit d'un long processus de maturation des rapports sociaux, il relève des origines les plus lointaines de l'impôt nées de déterminismes économiques, politiques et religieux, intervenant le plus souvent sur fond de violence, mais aussi d'échanges. C'est en occupant une fonction structurante des rapports sociaux que la fiscalité, de gré ou de force, a pu progressivement se faire admettre (cf. M. Bouvier, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, Paris, LGDJ-Lextenso 2016, 13e édition) et donner forme concrète au consentement de l'impôt. Ce dernier suppose que la levée du prélèvement soit explicitement acceptée par ceux sur qui en retombe la charge ou par leurs représentants. Il est donc avant tout de portée politique. C'est lui qui fonde la légitimité moderne de l'impôt et qui se traduit sur le plan des principes juridiques par le principe de légalité fiscale, autrement dit par le fait que la création, la suppression ou la modification d'un impôt ne

peut se décider que dans le cadre d'une loi, qui peut être une loi de finances ou une loi ordinaire. Ce principe procède, dans le droit fil de la pensée des Lumières, d'une conception qui considère le citoyen comme un être raisonnable, soucieux du bien commun et conscient que, au travers du consentement de l'impôt exprimé par ses représentants, c'est bien son propre consentement qui s'exprime.

Toutefois, cette conception, qui relève d'un civisme fiscal d'essence politique s'appuyant sur l'idée que l'impôt contribue à la réalisation de l'intérêt général, a fini par s'effriter. Elle s'associe aujourd'hui à une autre représentation qui considère le redevable comme un client et qui place l'administration dans la position d'un fournisseur de services ; il s'agit là de ce qui est qualifié de « nouveau civisme fiscal ».

Les fondements politiques et juridiques du consentement de l'impôt : le civisme fiscal classique

Le consentement de l'impôt et la constitution progressive des États parlementaires démocratiques sont étroitement liés. En effet, l'Histoire montre que ces derniers ont été le produit d'une lente évolution qui s'est amorcée à partir du moment où le suzerain, incapable de couvrir avec les revenus de son domaine les charges, le plus souvent d'ordre militaire, qui étaient les siennes, a dû négocier, avec les divers ordres composant la société, la levée extraordinaire de subsides qui, progressivement, sont devenus réguliers. Dans l'incapacité d'obliger par la force les sujets à subvenir, en partie au moins, aux besoins de leur royaume, les souverains se sont vus s'obliger de les réunir ponctuellement lorsque la nécessité se faisait sentir, puis périodiquement. C'est sur cette base que se sont constituées des assemblées telles que les États généraux en France ou le Parlement en Grande-Bretagne. Ce mouvement, qui s'est amorcé aux XIII^e et XIV^e siècles et qui prenait

appui sur les anciennes aides féodales, a donné naissance au régime parlementaire, ainsi qu'à une expression juridique du consentement de l'impôt par les citoyens, posé comme un principe fondamental: le principe de légalité fiscale. Ce principe, expressément revendiqué par Jean-Jacques Rousseau et d'autres, figure parmi les fleurons de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, conférant une solide légitimité au pouvoir fiscal. Dans ce cadre, l'acceptation de l'impôt par ceux qui y sont soumis repose fondamentalement sur une 'légitimité d'ordre politique et sur l'idée qu'il "doit exister une sorte de contrat fiscal entre le peuple et le souverain. C'est une conception de l'acceptation de l'impôt réfléchie et fondée en raison. Elle a irrigué les États généraux : cette réunion de la noblesse, du clergé et des représentants des villes franches pour la levée des subsides a eu une portée décisive dans l'évolution des institutions politiques. Comme l'ont souligné avec d'autres les juristes Louis Trotabas et Jean-Marie Cotteret, « l'Histoire enseigne que nos institutions politiques sont fondées sur le consentement de l'impôt, c'est-à-dire sur l'intervention pratiquement nécessaire du Parlement, représentant les contribuables pour établir l'impôt » (Droit fiscal, Paris, Dalloz, 1970).

Le principe

On l'a dit, le principe juridique de légalité fiscale tire son origine du principe du consentement de l'impôt exprimé initialement dans un décret du 13 juin 1789. Le texte proclame que désormais toutes les contributions existantes sont illégales et nulles parce qu'elles n'ont pas été consenties. Dorénavant, aucune levée d'impôt ne pourra s'effectuer si elle n'a pas été préalablement décidée par l'assemblée représentative des citoyens. Ce même décret sera repris par l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 27 août 1789, qui dispose : « Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs

représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée». Cet article 14 a été consacré par la Constitution de 1958 qui, on le sait, fait référence, dans son Préambule, à la Déclaration de 1789. Elle institue également un certain nombre de dispositions spécifiques à la prise de décision fiscale et à la compétence du Parlement dans ce domaine.

Seul le Parlement est habilité à créer, modifier ou supprimer un impôt

Ainsi, selon l'article 34 de la Constitution de 1958, la loi est votée par le Parlement et « fixe les règles concernant [...] l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures». En conséquence, seul le Parlement est habilité, dans le cadre d'une loi de finances ou d'une loi ordinaire, à créer, modifier ou supprimer un impôt, à en définir les règles d'assiette, de calcul et de recouvrement. La compétence du Parlement en matière fiscale est également rappelée à l'article 1er de la loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances.

Il faut ajouter que le Conseil constitutionnel a eu à de nombreuses reprises l'occasion de se prononcer sur les textes législatifs à contenu fiscal. C'est ainsi que, dans plusieurs décisions, il a posé de manière très nette l'intangibilité du principe de légalité fiscale, allant même jusqu'à affirmer le droit du Parlement à légiférer dans les matières relevant du domaine réglementaire.

On observera que la compétence exclusive du législateur en matière fiscale n'exclut pas la possibilité d'un partage du pouvoir fiscal avec d'autres représentants élus des citoyens. En effet, sur le fondement du principe de leur libre administration, les collectivités territoriales disposent en France d'un pouvoir fiscal dérivé,

étant dotées par la loi de la capacité de lever des impôts ou taxes facultatifs, de fixer les taux d'imposition des quatre grands impôts directs locaux, sans toutefois pouvoir créer, modifier ni supprimer un impôt. Cette possibilité de fixer le taux des quatre grands impôts directs locaux, c'est-à-dire la taxe d'habitation, les deux taxes foncières (les propriétés bâties et non bâties). La taxe professionnelle (aujourd'hui la cotisation foncière des entreprises), fut initialement instituée par une loi du 10 janvier 1980 et reprise, à l'occasion de la révision constitutionnelle du 28 mars 2003, à l'article 72-2 de la Constitution. Il faut cependant préciser que depuis cette révision constitutionnelle, et selon l'article 72-2 de la Constitution, « la loi peut les autoriser à en fixer l'assiette et le taux dans les limites qu'elle détermine». Notons toutefois que cette possibilité de modifier l'assiette n'a jamais été utilisée (cf. sur ce point : M. Bouvier, Les finances locales, Paris, LGD]-Lextenso, 2018, 17e édition).

Ainsi donc, le principe de légalité de l'impôt semble solidement ancré dans un bloc de constitutionnalité et paraît hors de toute atteinte. Or, la réalité de l'application de ce principe, pourtant posé comme fondamental et inébranlable, montre cependant d'indéniables faiblesses.

Les limites du principe

Les limites du principe tiennent d'abord d'une manière générale à celles qui ont été apportées par la Constitution de 1958 à la fonction de légiférer du Parlement, corrélativement à l'extension du pouvoir réglementaire. Cette érosion du pouvoir fiscal du Parlement au niveau national s'est accompagnée de nouvelles sujétions externes, avec en particulier les contraintes découlant du droit communautaires et les restrictions qui s'ensuivent en ce qui concerne l'étendue des choix du Parlement en matière fiscale.

Le principe de légalité de l'impôt trouve par ailleurs d'autres limites sérieuses à l'occasion de la mise en œuvre des textes fiscaux par l'administration compétente, notamment à l'occasion de la question particulièrement délicate de leur interprétation. En effet, le caractère fréquemment général de la loi fiscale conduit l'administration à indiquer très régulièrement dans des instructions ou circulaires, dites interprétatives, l'interprétation qu'elle fait des textes qu'elle est chargée d'appliquer. De là découle une autre question, celle de savoir si, dans le cadre du contrôle de légalité opéré par le juge, celui-ci accepte ou non de censurer les empiétements éventuels de la doctrine administrative sur la loi, avec le risque de se voir soupçonné de déformer l'intention du législateur et d'encourir le reproche d'une dérive vers une sorte de « gouvernement des juges ». L'affaire n'est pas simple et une parfaite mise en conformité d'un texte avec ce qui fut la volonté des élus conduirait à restaurer le référent législatif (loi des 16 et 24 août 1790; Constitution du 3 septembre 1791), c'est-à-dire une procédure consistant à demander au législateur d'interpréter lui-même ce texte.

Enfin, et bien que les mesures fiscales soient votées par le Parlement, la technicité de l'impôt et le fait qu'il constitue un sujet particulièrement sensible font que le gouvernement garde la haute main sur l'initiative des projets et par conséquent sur la décision fiscale. Tout en usant de son droit d'amendement, le Parlement prend rarement l'initiative en la matière, les textes votés étant la plupart du temps d'origine gouvernementale. Le gouvernement, comme tout pouvoir, n'est cependant pas totalement autonome dans sa prise de décision. Celle-ci est le fruit d'avis autorisés comme de discussions ou de concertations avec d'autres acteurs. Cette réalité du processus de décision est toutefois peu apparente, parce qu'elle relève de pratiques complexes dont aucune règle écrite ne fixe la procédure. En somme, si l'on

peut dire que la décision fiscale est l'expression d'une décision politique, son processus d'ensemble s'organise sur la base d'autres réseaux que ceux traditionnellement identifiés et dans lesquels s'affirme une approche technique qui n'est pas exempte d'influences corporatistes. Ceci est une conséquence de l'évolution générale contemporaine et d'une structuration en réseaux au sein desquels la décision devient le produit d'une dialectique parfois difficile à appréhender.

Les transformations du consentement de l'impôt : le nouveau civisme fiscal

L'alliance entre le citoyen et l'impôt à travers le principe du consentement gravé dans le marbre de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 s'est profondément transformée. Elle s'inscrit maintenant dans un environnement marqué par une métamorphose de l'État et plus généralement du secteur public. Une observation attentive laisse en effet deviner qu'au-delà des apparences la nature politique du citoyen-contribuable tend à s'estomper en se fondant dans celle, économique, d'un client. On assiste en effet à une évolution qui se caractérise par une fragilisation, voire une remise en cause fondamentale de l'essence politique de l'impôt, et par conséquent du lien entre la citoyenneté et la fiscalité.

Intégré dans un environnement marchand, l'impôt change de nature

Intégré dans un environnement marchand, l'impôt change de nature (cf. M. Bouvier, « Mutations des finances publiques et crise du pouvoir politique », Revue française de finances publiques, n° 79, 2002; cf. également « Les Français et les impôts: quelle fiscalité pour quelle société ? », Revue française de finances publiques, nv 124, 2013). Il tend à apparaître de plus en plus comme le prix d'un service rendu par l'institution qui en bénéficie plutôt que comme l'expression d'un lien de

solidarité, voire d'un devoir social. De son côté, le contribuable est plus soucieux qu'autrefois de l'utilisation qui est faite de l'argent public; il se considère beaucoup plus comme un client que comme l'usager d'un bien collectif. Quant à l'administration fiscale, elle s'efforce de se présenter et de se structurer comme une administration de services, alors qu'elle était une administration de contrôle de par sa création par le décret du 16 avril 1948, qui fut abrogé par celui (no 2008-310) du 3 avril 2008 fusionnant la Direction générale des impôts ainsi que la Direction générale de la comptabilité publique et instituant la Direction générale des finances publiques. Elle modifie sa philosophie et ses valeurs traditionnelles pour épouser une attitude plus entrepreneuriale. C'est ainsi qu'elle s'engage dans un processus de rentabilisation de sa gestion, de professionnalisation de ses agents, de recherche de l'efficacité et de la performance. On peut considérer qu'elle participe de la sorte à une tentative de réhabilitation du civisme fiscal par l'amélioration de l'acceptation de l'impôt. Ce qui signifie que le consentement de l'impôt ne se joue plus seulement au Parlement, mais aussi pour beaucoup au niveau de la pratique administrative, l'administration fiscale devenant le vecteur de cette acceptation de l'impôt.

Un glissement de sens semble donc s'opérer dès lors que le civisme fiscal prend une dimension plus administrative et gestionnaire que politique. Cette culture gestionnaire s'inscrit à la fois dans la recherche d'une meilleure qualité des services rendus aux usagers et dans celle d'une maîtrise de la dépense publique, par conséquent du moindre coût administratif, notamment celui du traitement de l'impôt par l'administration fiscale. Il s'agit de promouvoir l'acceptation de l'impôt en favorisant l'accomplissement volontaire par les citoyens de leurs obligations fiscales. Il faut y voir une stratégie qui conduit à isoler les fraudeurs ou les « mauvais payeurs ». Cette stratégie satisfait à un objectif

budgétaire, tout particulièrement à celui d'un bon recouvrement de l'impôt. Le dispositif relève d'une logique privilégiant la prévention qui a été mise en œuvre depuis longtemps aux États-Unis et en Grande-Bretagne (compliance).

Autrement dit, si le « civisme fiscal classique » suppose la confiance du contribuable dans le processus politique de décision fiscale, le « nouveau civisme fiscal » procède quant à lui de rapports de confiance mutuelle entre les contribuables et l'administration. On peut estimer que, dorénavant, la légitimité de l'impôt repose sur un double consentement. À la légitimité politique est venue s'ajouter une autre légitimité, une légitimité gestionnaire, avec cette fois pour objectif un consentement direct du citoyen-client à l'application de la loi fiscale favorisé par l'attitude de l'administration.

Alors que les principaux protagonistes de la décision fiscale ont longtemps été le gouvernement et le Parlement, avec le citoyen qui constitue la base de l'architecture démocratique, il semble bien qu'aujourd'hui la nature politique du citoyen-contribuable ait tendance à s'estomper en se fondant dans celle d'un client. Le contexte actuel fait ainsi cohabiter des logiques qui relèvent d'époques et de mondes différents: d'un côté, une logique politique ancienne, qui procède de la tradition démocratique et qui privilégie dans l'organisation et le fonctionnement du pouvoir fiscal la capacité politique, c'est-à-dire celle des représentants des citoyens; lui fait face une logique de gestion qui répond quant à elle à des impératifs économiques et qui privilégie une expertise technique intimement liée maintenant aux possibilités offertes par l'intelligence artificielle (cf. M. Bouvier, « Vers une cybernétique financière? », Alternatives économiques, n° 240, 2005. Cf. également « Utopie technicienne et cybernétique financière publique », Revue française de finances publiques, n° 129, 2015).

On ne doit pas s'y tromper : c'est de la manière dont il sera répondu à ce dernier enjeu que va dépendre l'avenir du citoyen contribuable, voire de la citoyenneté. Se dessine progressivement non seulement la fin d'une certaine façon de considérer le consentement de l'impôt, mais aussi de concevoir le rôle de la classe politique et la nature du citoyen. Le caractère crucial de cette question s'observe aujourd'hui à travers la perte de sens du devoir fiscal, qui s'exprime par la banalisation de l'évitement de l'impôt caractérisant le contexte contemporain. Plus que d'une simple résistance à l'impôt, il faut y voir le germe d'un refus qui tend à s'étendre par capillarité, faisant l'économie du fracas des révoltes fiscales. Il en résulte une perte de légitimité de l'impôt qui est liée, d'une part, à ce que sa fonction budgétaire, pas plus que sa fonction d'instrument de justice sociale, ne semblent remplies, d'autre part, à ce que se développe un sentiment d'inégalité de la part des contribuables ne recourant pas à l'évasion fiscale. Un tel état d'esprit finit par favoriser - voire pour certains par justifier - des pratiques d'évitement de l'impôt qui ne trouvent plus alors aucun frein, ni éthique ni social.

TRESOR PUBLIC

Les relations entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire dans la sphère publique

**Marie-Pierre CALMEL Secrétaire générale du Conseil de normalisation des comptes publics
Revue Française de Comptabilité | N° 518 Mars 2018**

Etat et établissements publics nationaux

Une comptabilité patrimoniale qui n'est pas contrainte par des considérations budgétaires

L'Etat et les établissements publics élaborent des comptes selon les principes généraux de la comptabilité patrimoniale en droits constatés. C'est la loi organique relative aux lois de finances ? (dite « LOLF ») qui a consacré la comptabilité générale pour l'Etat. Le décret 2012-1246, sur la gestion budgétaire et publique de novembre 2012, a réaffirmé la nécessité d'une telle comptabilité patrimoniale qui d'ailleurs existait déjà depuis 1962 pour les établissements publics. Le Compte général de l'Etat est établi selon les dispositions du Recueil des normes comptables de l'Etat, les états financiers des établissements publics, selon celles du Recueil des normes comptables pour les établissements publics.

Un système budgétaire proche d'une comptabilité de caisse

Le système budgétaire et comptable de l'Etat et celui des établissements publics nationaux fonctionnent sur les mêmes principes, le décret précité ayant grandement réformé la règle budgétaire des établissements publics pour l'aligner sur celle de l'Etat.

L'Etat dispose d'un budget que l'on peut qualifier de budget de caisse, même si ce terme est très réducteur. En ce qui concerne les

crédits budgétaires, il existe deux catégories : les Crédits de Paiement (CP) consommés au moment du paiement correspondent à un système de caisse, et les Autorisations d'Engagement (AE) consommées au moment de l'engagement de la dépense. Les recettes, quant à elles, sont budgétisées sur une base de caisse.

Pour l'Etat et les établissements publics, il existe donc deux comptabilités budgétaires des crédits (les AE et les CP) et une comptabilité budgétaire des recettes. Le tout repose sur le concept de l'annualité budgétaire, qui consiste à fixer pour une année la durée de l'exercice budgétaire ; en d'autres termes, l'autorisation budgétaire donnée par la loi de finances n'est valable que pour un an. Enfin, le solde budgétaire figure en « caisse », mais l'information budgétaire ne se réduit pas à des données de caisse.

Un système budgétaire différent d'un budget en droits constatés

Le système budgétaire fondé sur les autorisations d'engagement et sur la limitativité des crédits se distingue d'une budgétisation en droits constatés. La budgétisation en droits constatés (ou « accrual budgeting ») se traduit par un état prévisionnel des dépenses et des recettes, accompagné de perspectives pluriannuelles. Si la logique d'autorisations d'engagement et de crédits de paiement se comprend lorsqu'elle porte sur des engagements ou des paiements, elle reste néanmoins difficile à mettre en œuvre pour des

charges qui ne correspondent pas à des dépenses de l'exercice, difficulté renforcée par le principe de l'annualité budgétaire.

Un lien nécessaire et à renforcer entre comptabilité générale et budgétaire

La cohérence de l'articulation entre la comptabilité générale en droits constatés et une comptabilité budgétaire assimilée à cette comptabilité de caisse implique notamment de produire un tableau de passage entre le résultat comptable et le résultat budgétaire ; les principales différences entre les deux résultats sont liées à des écritures comptables qui ne se traduisent pas par un flux de trésorerie, comme les dépréciations et les amortissements d'actifs, ou encore les provisions. Un tel tableau permet de maintenir le lien entre les deux comptabilités et d'expliquer les écarts entre les deux soldes. Le système pour l'Etat et les établissements publics présente l'avantage d'avoir deux systèmes, comptable et budgétaire, qui ne se contraignent pas l'un et l'autre. Toutefois, on constate néanmoins que les données de la comptabilité patrimoniale ne suscitent malheureusement pas un grand intérêt auprès des Parlementaires et des organes exécutifs, qui restent plus intéressés par les données budgétaires.

Ce système est différent de celui en vigueur dans les deux autres secteurs des administrations publiques que sont les collectivités territoriales et les organismes de sécurité sociale.

Collectivités territoriales

Un seul et unique système comptable et budgétaire

Le système budgétaire et comptable des collectivités territoriales est un ensemble de règles qui empruntent à la fois aux principes

budgétaires et à ceux de la comptabilité générale. Cette comptabilité unique budgétaire-comptable est tenue et présentée selon une logique d'exercice. Il s'agit donc d'un même système de budgétisation et de comptabilisation en droits constatés. Le résultat comptable équivaut au résultat budgétaire ; il n'y a qu'un seul et unique solde. Par ailleurs, les règles de gestion propres à ce secteur imposent une limitativité des crédits : comme pour l'Etat et les établissements publics, le budget est un budget d'autorisations. Les consommations ne peuvent dépasser les plafonds imposés. En cas de dépassement, le comptable doit refuser le paiement correspondant.

Enfin, en raison du lien fort avec la comptabilité générale en droits constatés, le budget est présenté dans une forme correspondant aux états financiers prévus pour la comptabilité d'exercice. Il comporte une section de fonctionnement (proche d'un compte de résultat) et une section d'investissement (correspondant à un tableau de financement). Les règles de gestion imposent que la section de fonctionnement soit votée et exécutée à l'équilibre (ou en excédent). En d'autres termes, le résultat comptable qui est le résultat budgétaire ne peut pas être négatif.

Les limites d'un tel système

Ces dispositions, qui existent depuis longtemps, soulèvent des difficultés. Si ce système budgétaire-comptable permet de présenter un corps de règles uniques et de produire un résultat unique, le système « hybride » ainsi produit présente l'inconvénient d'autoriser ou de nécessiter de nombreuses dérogations aux règles de la comptabilité générale, et, de ce fait, de ne pas pleinement satisfaire au principe de l'image fidèle, notamment en raison des possibles conséquences budgétaires et fiscales pour le contribuable de certains enregistrements en

comptabilité générale (amortissements, dépréciations, provisions). Ainsi, des aménagements existent comme la neutralisation budgétaire de certaines écritures (amortissements, dépréciations) ou encore le caractère optionnel de certaines provisions. Ces dérogations ne sont pas facilement justifiables au regard des principes comptables. Plusieurs réformes ont tenté d'améliorer à la fois le dispositif budgétaire et le dispositif comptable. Les difficultés portent essentiellement sur le fait qu'il est difficile de concilier un système d'autorisations avec limitativité des crédits et la règle d'équilibre avec une comptabilité d'exercice censée fournir aussi un compte rendu d'exécution budgétaire. Dans un système où l'exécution budgétaire est très contrainte, il est difficile d'assurer une liaison directe et mécanique avec la comptabilité d'exercice.

Si les données issues de cette comptabilité patrimoniale dans la sphère locale suscitent un intérêt plus grand que celles de l'Etat et des établissements publics parce qu'intimement liées aux considérations budgétaires, cette comptabilité patrimoniale présente néanmoins l'inconvénient d'être entachée de nombreuses dérogations.

Organismes de sécurité sociale

Une comptabilité en droits constatés pour tous les organismes de sécurité sociale

Le secteur où la réforme comptable a été la plus facile à implanter au niveau conceptuel est celui de la sécurité sociale. Les organismes de sécurité sociale établissent des comptes selon les principes des droits constatés depuis les années 2000, conformément aux dispositions d'un Plan comptable unique pour les organismes de sécurité sociale. Ces organismes élaborent un bilan, un compte de résultat et une annexe. Ils ne disposent pas d'une comptabilité budgétaire à proprement parler

qui serait fondée sur des principes distincts de celle de la comptabilité générale, comme c'est le cas pour l'Etat et les établissements publics nationaux n'appartenant pas au domaine de la sécurité sociale, ni d'un système unique comme celui des collectivités territoriales.

Un budget d'objectifs et de prévisions

Pour les organismes de sécurité sociale, le budget est un budget d'objectifs et de prévisions. Il peut alors être présenté, en exercice, sous forme d'un compte de résultat prévisionnel. Si l'exécution s'écarte de la prévision, des mesures correctrices peuvent être prises, mais il n'y a aucune conséquence automatique, telle blocage des crédits.

Constats

La question des relations entre la comptabilité et le budget est complexe. Le déploiement d'une comptabilité d'exercice ne peut se faire en ignorant le contexte budgétaire qui varie fortement d'une catégorie d'entité publique à une autre.

Conformément aux dispositions pour l'Etat et les établissements publics, il est possible de construire un système qui présente l'avantage d'articuler une comptabilité d'exercice respectant tous les principes généraux et un budget soumis à des contraintes d'annualité, d'autorisations ou de limitativité. Dans ce cas, on constate malheureusement un désintérêt des acteurs pour la comptabilité patrimoniale.

Comme le démontrent les règles actuellement en vigueur pour le secteur local, l'unicité du système budgétaro-comptable évite l'incompréhension liée à deux résultats distincts, comptable et budgétaire. Mais le caractère limitatif des crédits et l'existence de règles d'équilibre présentent l'inconvénient d'influencer les normes comptables adoptées, même si ces dernières ne doivent, en principe,

être élaborées que sur la base des principes généraux de la comptabilité d'exercice. Quant au système qui s'applique aux organismes de sécurité sociale, il s'appuie pleinement sur les données de la comptabilité patrimoniale qui est donc mise en valeur, mais certains diront qu'il n'est pas assez contraignant pour une maîtrise de la dépense publique.

Si le développement de la comptabilité d'exercice apparaît souhaitable dans toutes les entités publiques, on comprend aisément bien que les relations que cette comptabilité entretient avec le budget ne sont pas faciles à définir, et que, malgré la diversité des situations des administrations publiques en France, aucune solution n'apparaît évidente pour valoriser une telle comptabilité patrimoniale.

TRESOR PUBLIC

Les signaux d'alerte de la fraude

**Norbert TSCHAKERT, CIA, expert comptable, Inspecteur des fraudes agréé,
Belverd NEEDLES Jr., Expert comptable, Professeur distingué en comptabilité de
l'Université DePaul à Chicago**

**Mark HOLTZBLATT, Expert comptable, Professeur de comptabilité à l'Université d'État de
Cleveland**

Audit, Risques et Contrôle n° 9 | 1^{er} trimestre 2017

Dans son rapport de 2016 à l'ONU en matière de fraude et d'abus, l'Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) estime que les organisations perdent 5 % de leurs revenus chaque année du fait de la fraude, ce qui entraîne une perte mondiale estimée à 3,7 billions de dollars. Il est important de se rendre compte que la fraude touche directement le résultat d'une société. Par exemple, un cas de fraude de 100000 dollars dans une société réalisant une marge de 10 %, impose à cette société, pour compenser la perte, de réaliser 1 million de dollars de chiffre d'affaires supplémentaire.

Plus la fraude perdure, plus le préjudice financier de l'organisation est important. Les résultats du rapport de l'ACFE indiquent également que la perte moyenne et la durée moyenne des fraudes sont plus faibles quand elles sont découvertes par le biais de méthodes de détection actives, telles que la surveillance, le suivi et l'examen de gestion actif, par comparaison avec des méthodes passives telles que la découverte accidentelle ou une confession. En améliorant leur capacité à reconnaître les signaux d'alerte de la fraude, les auditeurs internes peuvent mieux protéger les actifs de l'entreprise, réduire les inefficacités et le risque de litiges et contribuer au respect de contrôles réglementaires de plus en plus importants.

Facteurs de risque et types de fraude

Les auditeurs internes doivent envisager une analyse des signaux d'alerte adaptée aux risques et aux particularités de leur organisation. Les signaux d'alerte n'indiquent pas nécessairement qu'une fraude a lieu- ce sont uniquement les signes avant-coureurs d'une fraude éventuelle.

Différents signaux d'alerte existent pour de nombreux types de fraude, actes illégaux, corruption et autres circonstances préjudiciables pour l'organisation mais les signaux d'alerte relatifs aux employés ou aux états financiers, eux, sont courants pour la plupart des types de fraudes.

États financiers frauduleux

Ce type de fraude peut impliquer de fausses déclarations ou l'omission de montants ou d'informations dans les états financiers. Les états financiers frauduleux sont généralement associés aux éléments suivants: retraitement de données financières, découverte de déficiences en matière de contrôle interne, publications de l'US Securities and Exchange Commission sur l'application de la comptabilité et des audits, changements d'auditeur et de cabinet juridique, litige important (en particulier avec des parties prenantes), transactions entre apparentés, renouvellement très rapide d'employés clés,

structure d'entreprise complexe, problèmes avec les organismes de réglementation, baisse des ventes et des profits, perte de part de marché et manque de liquidités.

La principale motivation des états financiers frauduleux est l'enrichissement personnel par le biais de rémunérations à base d'actions ou liées aux performances. Ce type de fraude peut inclure des tentatives pour éviter des événements indésirables (comme le fait de ne pas répondre aux attentes de Wall Street) ou la violation d'engagements. Il existe également des considérations plus altruistes (éviter la faillite d'une entreprise et le chômage pour les employés), mais elles sont moins fréquentes.

La fonction d'audit interne peut analyser les états financiers pour découvrir des signaux d'alerte liés à la fraude financière par le biais de procédures telles que :

- l'examen de la relation entre les soldes de comptes de l'année avec des informations non financières (p. ex., l'inventaire par rapport à la capacité des entrepôts ou la production par rapport à la capacité de production) ;
- l'analyse comparative des soldes de comptes de l'année courante avec les soldes des années antérieures et avec les résultats anticipés d'après les prévisions et les budgets de l'entreprise ;
- l'évaluation des montants relatifs des soldes des comptes de l'année par rapport à d'autres soldes de l'année pour voir s'ils sont conformes aux modèles de prévision établis d'après l'historique de l'entreprise;
- une analyse comparative des soldes de compte et des ratios par rapports aux références du secteur d'activité ;
- l'analyse des soldes inhabituels ou inattendus ou des opérations au niveau des soldes de compte, des listings de transactions et des journaux ou de toute entrée de dernière

minute effectuée dans les journaux à la demande des membres de la direction.

La comptabilisation inappropriée des recettes représente un pourcentage significatif des états financiers frauduleux. En utilisant des procédures d'analyse, il est possible de mettre en lumière pour complément d'enquête des relations inattendues entre : les recettes, le coût des marchandises vendues, les comptes débiteurs, les flux de trésorerie liés à l'exploitation et les informations du secteur d'activité et des concurrents. Le format électronique XBRL (extensible Business Reporting Language) facilite de plus en plus certaines de ces tâches, permettant l'analyse automatisée des ratios et des tendances ou des analyses comparatives avec des concurrents.

Les signaux d'alerte comportementaux liés à la fraude par le management incluent des réponses incohérentes, évasives, vagues ou non plausibles aux demandes des auditeurs internes. Poser ensuite les mêmes questions à différents niveaux d'employés peut mettre en lumière une telle fraude.

Fraude par les employés

Cette fraude est commise à l'encontre de l'organisation pour laquelle l'employé travaille. Bien qu'il s'agisse du type de fraude le plus fréquent, il correspond au plus petit montant de préjudice par cas. En voici quelques exemples :

- Le vol d'espèces sous la forme de ventes non comptabilisées peut être signalé par des lacunes dans les documents numérotés (factures), par des recettes inférieures aux prévisions dans un endroit particulier, par des recettes inférieures aux prévisions lorsqu'un employé particulier travaille et par des différences entre les données comptables des clients et de l'entreprise. Les signes indiquant le vol par des employés d'actifs hors trésorerie incluent les ruptures de stock, des outils de

travail manquants, des documents modifiés par ex. des documents d'expédition et des entrées de journaux sans correspondance dans l'inventaire ou les comptes d'actif.

- Fraude de remboursement de notes de frais. Les signes indiquant ce type de fraude incluent : dépenses excédant le budget ou les montants historiques, plusieurs reçus du même fournisseur, frais de déplacement non vérifiés et notes de frais non détaillées.

- Fraude sur les salaires. Elle peut être mise à jour par une mauvaise séparation des tâches, un nombre plus élevé d'employés payés que d'employés travaillant effectivement, d'anciens employés figurant encore sur la paie, des employés inventés ou des employés fantômes figurant sur la paie, ou l'insuffisance de surveillance du temps de travail de l'employé.

- Système de pots-de-vin. Les signaux d'alerte incluent des prix en augmentation, des quantités de commande supérieures à la normale, une diminution de la qualité, l'augmentation des achats auprès d'un fournisseur privilégié en même temps que la diminution des achats auprès d'autres fournisseurs, l'utilisation d'un fournisseur non approuvé, les plaintes de fournisseurs non retenus et les plaintes de clients relativement à la qualité. Les autres domaines de préoccupation pour les fraudes commises par des employés incluent l'utilisation abusive des ressources de l'entreprise, les conflits d'intérêts, les décaissements frauduleux, la corruption, l'extorsion économique et les gratifications illégales. Les symptômes liés au train de vie ainsi que les dénonciations et les plaintes figurent parmi les meilleurs indicateurs de ces types de fraudes (voir « Signaux d'alerte comportementaux » sur en page suivante).

L'ACFE a également identifié des caractéristiques communes aux auteurs de fraude. La plupart attendent d'en savoir plus sur le contrôle interne de l'entreprise, par conséquent l'activité de fraude importante ne commence qu'après environ un an au sein de l'organisation. La probabilité de fraude est la plus élevée lorsque l'auteur subit la plus grande quantité de stress (p. ex., payer le prêt immobilier ou la scolarité des enfants) et parvient à un niveau plus élevé d'autorité dans l'organisation. L'importance de la fraude est proportionnelle au niveau d'autorité de l'auteur. Les hommes sont à l'origine de cas de fraude plus importants que les femmes.

Technologies et formation anti-fraude

La connaissance de l'entreprise est souvent une condition préalable à l'identification des signaux d'alerte. Les risques sont souvent propres à l'organisation et les techniques pour les identifier incluent le brainstorming, l'élaboration de diagrammes de flux, les questionnaires, la surveillance continue et l'analyse des données.

Les signaux d'alerte contribuent à réduire la portée de l'information que les auditeurs internes doivent examiner manuellement. Par exemple, il n'est pas possible de vérifier chaque mois tous les paiements traités. L'analyse de données peut aider à identifier les paiements qui ne correspondent pas aux flux attendus et permet à un auditeur interne de traiter un ensemble de données beaucoup plus facile à gérer en vue d'un examen plus poussé.

L'analyse des signaux d'alerte applicables à l'organisation et leur intégration au système d'information comptable pour une surveillance continue à partir d'alertes automatisées représente un vaste potentiel pour de nombreuses organisations, y compris les PME qui sont touchées de manière disproportionnée par la fraude. Les fichiers

journaux du système d'information comptable peuvent être utilisés pour identifier quel employé a fait quels changements et à quel moment

La formation anti-fraude permet également aux employés de reconnaître les signaux d'alerte, renforce leur connaissance des politiques de l'entreprise et explique les mesures qui doivent être prises une fois les signaux d'alerte identifiés. Le résultat est une amélioration de l'environnement de contrôle, la détection de la fraude et un effet dissuasif pour les auteurs de fraudes potentiels. La formation anti-fraude peut permettre à une entreprise de passer d'une gestion passive à une attitude proactive et organisée lors de la recherche de signaux d'alerte. Souvent, les employés ne communiquent pas leurs connaissances des opérations douteuses sans y être encouragés par le biais de cette formation.

Importance de la détection précoce

Les enquêteurs affirment souvent qu'il n'y a pas de petites fraudes, il existe uniquement des fraudes qui sont découvertes dès leurs débuts. En effet, les auteurs de fraudes s'arrêtent rarement et continueront à exploiter un schéma qui leur réussit. Comme la récupération des sommes perdues est souvent difficile, la prévention et la détection précoce sont essentielles afin d'éviter toute aggravation des fraudes ainsi que des enquêtes longues, perturbantes et coûteuses qui pourraient nuire à la réputation de l'entreprise. En raison de leur connaissance de l'organisation, les auditeurs internes sont dans une position unique pour détecter la fraude de façon précoce et aider à l'éviter ou à en atténuer les conséquences en soutenant les efforts de la direction pour établir une culture fondée sur l'honnêteté, l'éthique et l'intégrité.

FINANCES PUBLIQUES

Contractualisation avec l'État des dépenses de fonctionnement : contraintes et opportunités managériales?

CHRISTOPHE RUPRICH-ROBERT : docteur en sciences de gestion de l'université Paris-Dauphine consultant chez Lusys, ancien directeur adjoint d'un département

Revue du gestionnaire public n° 3/août 2018

Le dispositif des contrats financiers! proposé par l'État aux collectivités locales a connu une première échéance le 30 juin 2018 avec la signature de ces contrats par 228 collectivités sur les 322 concernées-. Cette nouvelle approche dans les relations financières avec les collectivités territoriales, souhaitée par le Gouvernement, constitue à la fois une continuité dans la diminution des ressources, mais aussi une rupture dans la nature de la relation, rupture qui devrait avoir d'intéressantes conséquences sur la gestion interne des collectivités.

Le dispositif prévoit la signature de contrats dans lesquelles les collectivités, celles en tout cas dont les dépenses réelles de fonctionnement dépassent 60 millions d'euros, s'engagent sur un objectif d'évolution de leurs dépenses réelles de fonctionnement sur les 3 prochaines années. La limitation de la hausse est fixée au niveau national à 1,2 % annuel sur une base 20173• Ce taux fait localement l'objet d'une négociation avec les préfets et peut être modulé pour les différentes collectivités en fonction de critères comme l'évolution de la population, le revenu moyen par habitant ou l'évolution passée des dépenses par rapport aux collectivités de même strate.

L'objet de cet article n'est pas de présenter le système, aujourd'hui abondamment décrit et commenté, mais d'observer certains des impacts que cette contractualisation pourrait avoir sur la gestion des collectivités. Parmi ces impacts, nous n'aborderons pas les problématiques politiques ou économiques.

Celles-ci sont elles aussi bien connues, le système s'inscrit dans un mouvement général de baisse des dotations de l'État en direction des collectivités, de perte d'autonomie et de transferts de charges parfois non compensées. Les associations d'élus se sont emparées du sujet et refusent pour la plupart le système ou souhaitent des améliorations à prendre en compte dans la loi de Programmation financière de 2019. Nous ne rentrerons donc pas dans ces débats, mais nous nous concentrerons essentiellement sur les conséquences et les opportunités de cette nouvelle contractualisation en termes de modes de gestion et plus généralement de management interne des collectivités.

1-Les premières réponses ou les réponses déjà engagées

Comme l'évoquait déjà Olivier Nys? en 2015, la contrainte financière doit avoir une réponse à la fois financière et gestionnaire. Dans le nouveau type de relations financières initié par la contractualisation, ce sera bien sûr toujours le cas.

A- Les réponses financières

Afin de respecter les termes du contrat passé avec l'État, et donc un pourcentage maximum de hausse de leurs dépenses de fonctionnement, les collectivités locales ont ou vont engager un certain nombre d'actions. Le dispositif de contractualisation se veut

clairement un outil de maîtrise financière, il sera porté logiquement et légitimement par la direction des finances au sein de la collectivité. Les premières réponses seront donc financières avec des opérations soient stratégiques, soient très tactiques et opérationnelles facilitant l'atteinte des objectifs.

Les directions des finances maîtrisent parfaitement les processus techniques qui peuvent sur les 3 ans faciliter l'atteinte des objectifs. Après un premier travail de définition de la base 2017 et sur les conditions de négociation avec les préfetures, elles doivent s'attacher au rythme de consommation des dépenses au cours de l'année, travailler sur la répartition des inscriptions en fonctionnement et en investissement, réfléchir à l'utilisation de leurs budgets annexes, à leur politique d'endettement ou de désendettement...

Ces opérations financières sont indispensables, mais ne suffiront pas, sauf exception heureuse, pour respecter la hausse des dépenses fixées et surtout, elles ne devraient pas se substituer totalement à des réflexions sur d'autres pistes. La réponse la plus directe et rapide passe de toute évidence par la maîtrise du budget qui conditionne la hausse permise des dépenses avec des ruptures dans le niveau d'allocation des ressources. Celle-ci s'est faite principalement jusqu'à présent par l'allocation budgétaire avec des cadrages stricts imposant à tous des taux d'évolution faibles ou négatifs des inscriptions budgétaires tant en investissement qu'en fonctionnement. La méthode utilisée a plus été celle de la toise (ou de la hache) que du sur-mesure mais elle a en tout cas permis aux collectivités de présenter encore aujourd'hui des budgets équilibrés. On a quand même sans doute atteint les limites intéressantes de cet exercice qui risque maintenant de déséquilibrer non pas les finances mais le service rendu.

B - La poursuite des efforts sur les dépenses réelles de fonctionnement

Pour les collectivités, le dispositif de contractualisation à l'avantage de la clarté. La contrainte financière est installée sur au moins les 3 prochaines années et porte principalement sur les dépenses de fonctionnement. Ces dépenses devront être maîtrisées sans considération de la situation financière plus ou moins saine de la collectivité au départ.

Nous ne développerons pas ici le foisonnement des initiatives prises dans la recherche d'une meilleure efficacité de la dépense locale. Après une décennie de rigueur financière, les collectivités ont mis en place des démarches d'économies, d'optimisation et de recherche de marges de manœuvre qui ont montré leur efficacité et leur savoir-faire. Les collectivités ont travaillé sur des plans d'économies, au travers de leur politique achat, la recherche de mutualisation de moyens, le coût des équipements, les moyens généraux, des démarches tarifaires adaptées, du mécénat, de la micro fiscalité ... Les nouveaux contrats financiers vont renforcer ces démarches, essentiellement bien sûr côté dépenses, en permettant même de fixer de manière claire des objectifs chiffrés sur chaque politique publique.

Ces contrats étant pluri annuels, ils renforcent l'intérêt de la prévision à moyen terme et des démarches qui les accompagnent. C'est le cas de tout ce qui peut ressembler à des schémas directeurs sur les grandes ressources de la collectivité: ressources humaines, patrimoniales, moyens généraux ou système d'information ... , en assurant le lien avec la planification pluriannuelle tant en investissement qu'en fonctionnement. Cela doit permettre non seulement d'analyser l'impact futur sur les dépenses de fonctionnement des investissements d'aujourd'hui mais aussi d'être en capacité de

prendre des mesures qui n'auront des impacts positifs sur les finances de la collectivité que 2 ou 3 ans après leur mise en œuvre. Cela peut permettre de donner un peu plus de flexibilité et de créativité que dans un cadre annuel hyper contraint.

c - Une « contractualisation » accrue sur les financements des organismes externes

Autre dimension pré-existante elle aussi, les dépenses liées aux organismes partenaires, établissements publics ou aux associations. Là aussi, des efforts de rigueur ont été entrepris depuis longtemps. Les collectivités ont déjà engagé des démarches de limitation des dotations et subventions en particulier au travers du conventionnement, mais là aussi le dispositif de contractualisation et la maîtrise des dépenses imposées pourraient conduire à un changement de méthode ou d'échelle.

En effet, les démarches de diminution du montant des subventions engagées ont assez souvent suivi une méthode de réduction systématique et non différenciée du financement d'un pourcentage plus ou moins important. Cette approche a l'avantage de ne pas engager les collectivités et leur exécutif dans des débats avec le monde associatif et de subir des reproches individuels. Cette solution de coupe systématique risque cependant de faire disparaître certains services utiles en même temps que d'autres qui le sont moins et donc de peser à terme sur le niveau de service public local.

En tout cas, cette première phase a permis de faire en sorte que les associations intègrent à la fois cette contrainte financière et le caractère de leur subvention>, La décision appartient à la seule autorité publique qui n'a pas à la motiver. S'il y avait une tendance du côté des associations à penser que leur subvention était un droit, cette période est venue confirmer son caractère facultatif et précaire. La contractualisation, largement pratiquée au

travers des conventions pourra là encore être affinée et s'appuyer sur des objectifs « officiels » d'évolution de la subvention au regard des projets subventionnés.

Un effort particulier doit également être porté sur le financement des syndicats, en particulier des syndicats mixtes, avec l'idée que ces syndicats intègrent également cette contractualisation dans la préparation de leur budget, voire que la collectivité engage le même type de contrats avec eux. Il paraît logique que les efforts supportés par la collectivité, puissent se diffuser de manière claire et lisible vers les conseils d'administration de ces organismes. Ce pourrait être par exemple le cas des départements et des services départementaux d'incendie et de secours.

2-Quelle évolution pour la gestion locale ?

La contractualisation n'est que la poursuite de la contrainte imposée par la réduction des dotations de l'État mais sous une autre forme. Les collectivités peuvent soit reprendre les mêmes méthodes, soit se servir de cette nouvelle forme pour s'engager dans des démarches nouvelles. Des changements de pratiques nous semblent de toute manière indispensables dans ce nouveau cadre.

A. - Les limites du budget par nature comptable et la nécessité d'un budget par programme

Le budget est principalement conçu et perçu dans les collectivités locales comme une autorisation de dépenser donnée (sous l'impulsion de leurs élus délégués) à des responsables de politiques publiques ou de fonctions supports. Il ne s'agit cependant que d'une des fonctions de l'outil budgétaire. Il a en effet bien d'autres rôles, comme celui d'outil de planification, de traduction quantitative et monétaire des actions futures, de coordination et de communication des informations au sein

de la collectivité. Il est aussi un moyen de donner du sens, tout comme un outil de répartition des responsabilités, de contrôle, de mesure de la performance (comparaison projeté / réalisé), d'évaluation des actions ou d'évaluation des managers.

Or, un budget présenté par nature comptable comme c'est le cas aujourd'hui nuit à la qualité potentielle de toutes ces autres dimensions. Il est en effet extraordinairement pauvre en information de gestion, étant avant tout un instrument comptable.

La contractualisation va amplifier un mouvement déjà engagé ou les besoins de maîtrise des ressources, de pilotage des activités et de légitimité de l'action publique sont de plus en plus forts: on doit mieux gérer et mieux le communiquer. Ces besoins impliquent d'avoir un niveau de connaissance et de compréhension de la collectivité plus précis, plus fin, plus lisible. Ajoutons que la décision publique locale est devenue un choix entre des activités ou des actions incompatibles (ou presque) et ne permet plus la sédimentation des actions en contrepartie de ressources qui ne cessaient de croître. Le budget, principal vecteur de la gestion, est-il en mesure sous sa forme actuelle, de jouer son rôle essentiel dans la compréhension, la lisibilité, l'aide à la décision et le pilotage d'une collectivité?

Sans doute non, aussi il est important dans le contexte actuel d'être en mesure de rendre les politiques publiques et l'organisation de la collectivité « pilotables », Pour cela, il s'avère indispensable de s'appuyer a minima sur un budget qui définisse clairement non seulement les ressources affectées, mais à quelles finalités elles sont affectées et quel responsable, d'un point de vue organisationnel, sera à même de rendre des comptes sur la bonne utilisation de ces ressources.

On classe traditionnellement la présentation budgétaire publique autour de 3 types, les

budgets comptables, les budgets par programme et les budgets de performance.

La plupart des collectivités se situent sur les deux premiers types de présentations, très peu ont poussé la logique jusqu'à la dimension performance. Or, cette construction par programme semble incontournable aujourd'hui et la contractualisation, par l'impératif supplémentaire de pilotage qu'elle implique, va l'encourager. En effet, avant de piloter, il faut au minimum connaître ses champs d'intervention, les acteurs qui y interviennent et les ressources qui y sont affectées. Toute chose qu'un budget par nature comptable fait mal. Certes, les nomenclatures comptables locales prévoient une présentation par fonction, que de nombreuses collectivités utilisent pour voter leur budget, mais ces nomenclatures comptables ne sont pas toujours pertinentes et ne constituent pas forcément des unités de gestion cohérentes.

B. - La contractualisation implique de disposer d'une vision consolidée de l'allocation des ressources

Les directions portant des politiques publiques ont l'habitude de maîtriser leurs ressources budgétaires, la contrainte est maintenant intégrée. Elles ont en revanche moins l'habitude de gérer leurs ressources humaines en termes de masse salariale. Cette gestion est toujours l'apanage des directions des ressources humaines. Très rares sont les collectivités qui ont, jusqu'à présent, confié la responsabilité budgétaire des effectifs à leurs cadres dirigeants opérationnels, même si une gestion rigoureuse des effectifs par ces cadres est par ailleurs demandée.

La question des effectifs n'est en général pas abordée au moment de la préparation budgétaire, sauf logiquement au moment du dialogue Exécutif/DGS/DRH. Concrètement, lors de ce travail budgétaire, la direction concernée ne défend en général que les aspects ressources financières, les autres

dimensions étant renvoyées (ou non) à d'autres instances. De fait, si une direction a des effectifs importants (éducation, espaces verts, interventions techniques ...), le budget présenté lors des arbitrages peut ne constituer qu'un faible reflet des ressources consacrées réellement par la collectivité sur cette politique publique. À titre d'exemple, pour une commune dont la masse salariale représenterait 70 % des dépenses réelles de fonctionnement, cela revient à dire que la discussion avec les opérationnels s'attache à 30 % des dépenses, le reste étant abordé avec la DRH. On peut ajouter que cette discussion avec la DRH se situe souvent à un niveau global sans lien avec les politiques publiques évoquées dans les réunions budgétaires.

Le mode de gestion actuel, où les variables de gestion sont discutées en silo, présente de réels défauts dans le nouveau dispositif de contractualisation. On peut par exemple risquer de faire porter à une direction des ressources humaines, la responsabilité du non-respect de l'objectif de 1,2 % de hausse alors qu'elle n'est que la gestionnaire de ces ressources-là. En effet, une direction opérationnelle peut parfaitement respecter son engagement budgétaire passé avec l'exécutif ou la DG mais ne pas intégrer dans cet engagement une évolution de sa masse salariale largement supérieure.

Il paraît de plus très compliqué, voire impossible, sur la base des évolutions récentes des effectifs et de la masse salariale, de faire en sorte de respecter les objectifs du contrat sur cette dimension. Une collectivité dont la masse salariale suit aujourd'hui un taux d'évolution proche de 1,2 % est une exception et le plus souvent une collectivité en grosse difficulté financière récurrente, ayant fait des coupes dans les effectifs. Ce taux est en effet une gageure dans un contexte où le statut est toujours présent, où le glissement vieillesse technicité joue à plein dans un effectif qui vieillit, et où les réformes récentes types PPCR6 ou RIFSEp7 jouent plutôt à la hausse. La

connaissance et le pilotage des effectifs et de la masse salariale deviennent incontournables, non seulement pour les DRH mais aussi pour les directions opérationnelles.

On peut soulever le même paradoxe sur la question des bâtiments. Les Directions n'ont en général pas la visibilité du coût patrimonial lié à leur service public. Les collectivités ne valorisent pas les m² de bâtiment, ni l'entretien de ces bâtiments. Si, sur des services purement administratifs hébergés dans un hôtel de ville par exemple, cela n'apparaît pas forcément pertinent, cela l'est immédiatement sur les politiques publiques nécessitant des équipements (éducation, sport, culture ...) ou sur des collectivités disposant d'un patrimoine important.

Les managers opérationnels gèrent rarement la dimension monétaire des bâtiments et équipements utilisés dans le cadre de la politique publique qu'ils mettent en œuvre et ne se sentent donc pas forcément incités pour optimiser ces ressources. Or, on doit rechercher aujourd'hui des solutions favorisant une moindre consommation de ressources, entre du budget (externalisation par exemple), de la masse salariale différentes localisations géographiques ou une meilleure utilisation des locaux.

L'impact ne pouvant parfois être mesuré qu'en plusieurs années, une vision pluriannuelle est par ailleurs indispensable. Le maître d'ouvrage de la politique à un rôle essentiel à jouer lors des choix d'investissement, il faut penser non seulement aux coûts d'entretien et de maintenance, mais aussi aux moyens humains nécessaires pour faire fonctionner le service public au sein du bâtiment. C'est le cas bien sûr de tous les bâtiments accueillant du public (médiathèques, piscines ...) ou la disposition des locaux peut jouer sur les équipes nécessaires (accueil, surveillance, distribution du service ...).

On voit en tout cas l'importance de disposer d'une connaissance de la consommation de

l'ensemble des ressources, qu'elles soient budgétaires, liées aux effectifs ou aux bâtiments.

c. - Du pilotage du budget primitif au pilotage du compte administratif

Un des changements de pratiques lié à la contractualisation devrait concerner le rôle du budget primitif dans la gestion locale depuis son élaboration, jusqu'à son exécution, en passant par la communication qui en est faite. Ce budget primitif est traditionnellement le grand rendez-vous politique de la collectivité et le principal vecteur de la gestion locale. Un de ses paradoxes est que son importance tant juridique que politique vient souvent se confronter à la réalité du terrain et des politiques publiques menées et en font un outil de gestion relativement médiocre.

En effet, il intègre tout autant une réalité de gestion, que des problématiques d'affichage politique, de volonté d'inscrire des investissements dans des délais que l'on sait inatteignable, de rythme de dépenses ou de recettes dans le mandat, d'évolution par rapport aux années précédentes ou à un contexte gouvernemental. Il est parfois bien éloigné de ce qui sera effectivement réalisé. Il n'est qu'à voir l'importance de certains budgets supplémentaires ou décisions modificatives, ou encore la faiblesse de certaines consommations de crédits et donc l'écart avec le compte administratif. Cet écart ne prêtait en général pas à conséquence et l'année suivante, la comparaison se faisait de nouveau de budget primitif à budget primitif, sans tenir compte de ce qui avait été effectivement réalisé.

La contractualisation devrait logiquement entraîner le glissement de la gestion budgétaire du budget primitif vers le compte administratif. Le raisonnement devrait passer d'un prévisionnel politique à un prévisionnel de gestion. La contractualisation va obliger à ancrer davantage le budget primitif dans la réalité de la réalisation. Le rapprocher du

compte administratif ne permettra plus certains jeux d'inscriptions tardives, d'affichage ou de sous-estimation renvoyant aux différentes décisions modificatives le rôle d'ajustement pour assurer la continuité. Le risque de ne pas modifier cette culture du budget primitif est de devoir maintenir en parallèle deux systèmes, un système du budget officiel dans le logiciel comptable et un système « compte administratif » sous Excel.

L'autre axe de progrès est sans conteste le travail beaucoup plus fin et régulier sur la consommation des crédits. Il existe bien entendu déjà une information de cette consommation au travers des engagements et du réalisé, mais il s'agit le plus souvent d'un constat sans analyse, ni mesure correctrice. Les premiers ajustements se font au moment du budget supplémentaire. La contractualisation devrait entraîner un pilotage dès le 2 janvier vers l'atterrissage et le CA estimé. Il serait compliqué de ne découvrir qu'en milieu ou fin d'année des dérives intégrées dans un rythme de consommation budgétaire habituellement faible et tout d'un coup beaucoup plus important. Un budget primitif en baisse d'une année sur l'autre peut se traduire en effet par des dépenses réelles plus importantes par le seul jeu d'une consommation budgétaire plus importante que l'année précédente. Un taux qui passe de 96 à 98 % de consommation à budget constant et l'apparente maîtrise ne sera pas tenue.

Il est très rare que les directions opérationnelles aient des échanges institutionnalisés sur leur consommation en cours d'année. Au contraire du secteur privé, où l'exécution des budgets est scrutée à la loupe sur un rythme mensuel, voire hebdomadaire, et avec une re-prévision ou 2 en cours d'année, ce pilotage n'est pas organisé et ne fait pas partie du cycle de gestion normal de la collectivité.

3-la contractualisation comme opportunité de développement de démarches de gestion centrées sur le processus budgétaire

On voit tout l'intérêt de se saisir de la contractualisation pour réfléchir et refondre des processus de gestion de la collectivité qui ne sont plus adaptés au contexte actuel. Parmi ces processus, le budget nous semble rester le meilleur des outils pour répondre aux enjeux des collectivités. Il faut rappeler que ce dernier constitue le principal, voire l'unique, outil de gestion transversal des collectivités locales. Il a l'avantage en outre d'être le seul réellement obligatoire et de donner lieu à un dialogue de gestion. Dans le dispositif de contractualisation en vigueur, on sait de plus que la maîtrise des dépenses et plus généralement l'atteinte durable des équilibres financiers, seront exclusivement mesurées au travers des dépenses de fonctionnement inscrites au budget.

La qualité d'un processus d'élaboration budgétaire est essentielle. Il doit permettre:

- de garantir l'équilibre général de ses finances de manière durable en lien avec l'analyse financière prévisionnelle et la programmation physico-financière des investissements;
- d'améliorer de manière continue la qualité des prévisions des Directions;
- de favoriser une meilleure appropriation des enjeux par les élus grâce à des propositions des Services mettant clairement en évidence les différentes dimensions des arbitrages à prendre;
- de faciliter ensuite un pilotage efficace du rythme de consommation budgétaire et l'ajustement de cette consommation.

Le questionnement lorsqu'on travaille sur ce processus est multiple. Quels acteurs sont concernés? Quel calendrier? Quelles sont les informations pertinentes sur lesquelles

discuter? Quel cadrage initial? Quels arbitrages doivent être proposés et à quels niveaux ?

A. - Un exemple de démarche de gestion centrée sur le processus budgétaire

L'opportunité est donc de partir de cette approche de contractualisation, pour engager une démarche d'amélioration des processus de gestion de la collectivité. Le principe est de s'appuyer sur le processus budgétaire pour bâtir une nouvelle démarche permettant progressivement mais rapidement plus d'efficacité, de lisibilité, de dialogue. Les étapes sont résumées ci-dessous.

1° Cartographie des politiques publiques et des acteurs

Il s'agit de construire un cadre de gestion pérenne, robuste et lisible sur toutes les activités de la collectivité. Cette carte doit permettre de recenser et de structurer toutes les actions de la collectivité autour de ses grandes politiques publiques et compétences. Elle est la base de tout système de pilotage global. Cette cartographie est propre et spécifique à chaque collectivité, fonction de ses compétences bien sûr, mais aussi de son territoire, de son histoire, de sa culture d'organisation et de ses modes de management. La terminologie du découpage est secondaire, elle dépend des pratiques de la collectivité, de son vocabulaire de gestion et de choix managériaux. On peut parler aussi bien de politiques, domaines, segments, actions, que de missions, programme, action comme dans la LOLE Cette arborescence, en général sur 3 ou 4 niveaux, peut se décliner par exemple en :

- politiques publiques. Groupe d'activités homogènes organisées autour d'une grande finalité politique générique et pour lequel il est possible d'allouer ou de retirer des ressources de manière indépendante (sans affecter

l'activité ou les résultats des autres politiques de l'organisation) ;

- missions. Ensemble de tâches et de processus structurés qui contribue à la réalisation de la politique publique;

- actions. Prestations (résultats) délivrées auprès de l'utilisateur (interne ou externe) par l'organisation pour répondre aux missions et aux objectifs correspondant à la finalité de la politique publique menée.

Cette approche par politique doit être complétée par une approche organisationnelle. Il faut un responsable en face de chaque politique et si possible sur l'ensemble de l'arborescence.

2° L'affectation des ressources

Une fois ce cadre construit, l'objectif est d'y affecter les ressources, mais pas seulement la ressource budgétaire. Cette dernière ne peut plus être la seule donnée utilisée pour le pilotage transversal. Elle doit être consolidée avec d'autres informations comme les données de masse salariale (donc des effectifs), celles liées au patrimoine, ou encore aux moyens généraux (parc automobile ou matériel par exemple). Ce travail donnera enfin une réelle vision que ce soit aux élus, à la direction générale ou aux directions opérationnelles sur l'allocation des moyens. Comme évoqué plus haut, cette vision n'est que parcellaire aujourd'hui. Cette affectation des ressources au sein du cadre de gestion se fera avec une double approche organisationnelle (qui dispose de ces moyens ?) et de politique publique (pour quelle finalité?).

Cette consolidation peut dans le cadre de la préparation budgétaire n'être qu'informatif. Il peut aussi faire l'objet d'une négociation consolidée, l'ensemble des ressources étant alloué lors de cette préparation budgétaire.

3° L'enrichissement de la préparation autour des activités et objectifs

Il est intéressant que l'élaboration budgétaire centrée sur les ressources puisse aussi intégrer progressivement plus d'informations liées à l'activité des directions. Sans parler encore forcément d'impacts, la connaissance de la production obtenue permettra d'ajouter une dimension clé au référentiel budgétaire (nombre d'utilisateurs accueillis, nombre de bâtiments entretenus ou rénovés, nombre d'aides distribués ...). L'évocation de l'activité n'est aujourd'hui ni systématique, ni structurée lors des démarches budgétaires, alors qu'il s'agit pourtant d'un facteur essentiel pour juger des ressources demandées.

Une prévision sur les réalisations physiques à venir peut-être produites par les services dans le cadre de la démarche budgétaire, faire l'objet d'un engagement et être suivi et réinterrogé régulièrement par la direction générale, au côté de la consommation budgétaire. Ces informations sur l'activité permettent de se rapprocher du temps réel et d'éviter des dérives qui ne se verront que plus tard dans la comptabilité.

Cette étape peut être mise en place progressivement et poursuivre son développement jusqu'à la notion d'objectifs et donc de performance.

4° L'élaboration budgétaire

L'observation des documents d'arbitrage utilisés aujourd'hui par les collectivités montre en général une vraie faiblesse, avec des documents comptables, peu lisibles, pauvres en information. En tout état de cause, ils ne répondent que rarement aux besoins d'arbitrages plus précis. Ces derniers nécessitent une vision transversale de l'action publique (missions, demande sociale, moyens mobilisés, résultats obtenus, communication,

objectifs) qui dépasse de loin le simple prisme financier.

Il faut préciser que les arbitrages à faire au sein des politiques publiques sont encore laissés aux opérationnels, une fois l'enveloppe globale de la politique définie. Cependant, les choix et les priorités doivent aujourd'hui se faire à la fois entre politiques et à l'intérieur de ses politiques. Ils deviennent une responsabilité entière de l'exécutif et de la direction générale, seuls garants finalement de l'équilibre global face à des élus et des directions par nature dépensières.

Concrètement, les documents d'arbitrage doivent être harmonisés au travers d'une maquette cadrant le dialogue et consolidant toutes les informations et analyses nécessaires. Un plan type peut rassembler par exemple:

- le rappel de la politique et des missions;
- les ressources financières demandées;
- la masse salariale par politique publique;
- des indicateurs d'activités;
- les actions nouvelles et celles abandonnées;
- la fixation d'objectifs et leurs atteintes;
- des informations liées à l'impact des actions et à l'évaluation.

À noter qu'un effort de mensualisation du budget devient également nécessaire, ce sera le seul moyen de disposer d'alertes fiables tenant compte par exemple de la saisonnalité de l'activité.

5° Le pilotage budgétaire

On voit que la logique de contractualisation va renforcer certaines des questions posées dans le cadre du pilotage budgétaire à la fois au niveau de la direction générale et des finances, mais aussi de toutes les directions opérationnelles:

- quel est aujourd'hui le niveau de consommation du budget? ;
- quel est l'atterrissage estimé de mes dépenses réelles de fonctionnement? ;
- comment être alerté en cas de décalages par rapport à l'année précédente et par rapport à mes objectifs annuels ou pluriannuels de dépenses? ;
- comment avons-nous une vue pluriannuelle sur les crédits de fonctionnement restant à payer? ;
- comment est mesuré le retard ou l'avance par rapport à mon plan pluriannuel de fonctionnement? ;
- comment est suivi mon objectif de réalisation d'économies budgétaires? Quelles alertes sont prévues?

Ce pilotage doit être aujourd'hui davantage structuré, avec des moments réguliers et institutionnalisés pour le reporting, l'analyse, la discussion. Le point clé sera dans la période future, l'indicateur sur le compte administratif estimé qui combine le réalisé, l'engagé et la vision de la direction sur ce qui devrait être réalisé et dépensé d'ici la fin de l'année. Comme dit précédemment, ce pilotage a tout intérêt à s'appuyer sur une mensualisation du budget.

B - La mise en cohérence du cycle de gestion ... vers un contrat budgétaire

Afin de répondre à l'ensemble des enjeux évoqués, le système de gestion à mettre en place doit s'appuyer sur 3 dimensions:

- informer par la mise en place d'un système de reporting fluide et partagé portant au-delà des données financières sur des données d'activités, de ressources humaines, de patrimoine et toutes autres données jugées utiles (projets, schémas directeurs ...) ;

- aider à la décision en amenant les outils d'analyse de cette information aux élus et à la direction générale;

- suivre les décisions prises, mesurer les impacts et être capables de prendre des décisions correctives par un dialogue de gestion organisé et pertinent, en résumé aider au pilotage.

On le voit, la nécessité imposée par la contractualisation de consolider les ressources allouées sur chaque politique publique est une opportunité, ou un impératif, pour réfléchir au cycle de gestion de la collectivité. Aujourd'hui, le seul cycle institutionnalisé est celui du budget. Les autres dimensions de gestion que sont les ressources humaines, les dépenses liées aux locaux et aux équipements, les moyens généraux ou même les grands projets de la collectivité, l'exécution d'un plan de mandat ou d'un plan d'administration, un agenda 21, tous sont en général pilotés de manière isolée, par des instances différentes.

La mise en cohérence de toutes ces variables permet à la fois de gagner en lisibilité mais aussi d'optimiser l'allocation des ressources sur les réelles priorités. Ce cycle de gestion, pour rester dans un système intégré, doit se construire autour du cycle budgétaire qui reste le pivot. Ce cycle doit s'ouvrir et intégrer l'ensemble des données permettant le pilotage. Il faut ensuite organiser la discussion autour de ces variables dans un calendrier de gestion pluri annuel. Ce calendrier doit prévoir une discussion sur l'activité (par exemple autour du rapport d'activité ou d'une revue de projet), sur les ressources financières (la procédure budgétaire), sur les ressources humaines et patrimoniales (sur la base d'un dialogue structuré) ou encore sur des évaluations des politiques publiques ou des objectifs.

Rappelons encore une fois que les données comptables se situent en bout du dispositif de production, sont pauvres en information, en retard par rapport au présent et dans

l'incapacité d'anticiper l'avenir. Les directions opérationnelles, mieux informées, sont en mesure de disposer d'une vision plus précise, proche du présent et en capacité de prévoir. Le cycle de gestion doit faire le lien entre passé (informations financières), présent (compréhension de l'activité) et futur (projection de l'environnement et de l'activité).

Ce dialogue renouvelé tout au long de l'année, depuis les demandes de ressources, en fonction des objectifs et de l'activité prévue, jusqu'au pilotage à la fois de la consommation et des réalisations peut prendre la forme d'un véritable contrat entre les directions d'une part et l'exécutif et la direction générale d'autre part. Au lieu d'un budget qui finalement accorde une autorisation maximum de dépenses à un responsable, ce responsable s'engagerait à la fois sur l'ensemble de ces moyens et les activités et devrait en rendre compte.

Se rendre compte implique des moments réguliers (mensuels) consacrés au pilotage au travers d'une réelle revue de contrat. Un des facteurs clés sera bien évidemment le respect du taux d'évolution des dépenses, avec son atterrissage prévisionnel, avec une alerte immédiate en cas de dérive, et une analyse sur les causes des éventuelles dérives. Il s'agit de vérifier le respect des engagements budgétaires, d'expliquer les dérives, de proposer des mesures correctives et d'améliorer en continu sa prévision et son pilotage.

c- Les impacts managériaux

Les conditions de réussite de ce schéma sont ainsi de parvenir à lier les différentes dimensions de pilotage avec le budget. Dans un registre organisationnel, la réussite est liée aussi à la capacité de l'ensemble des acteurs intervenant dans le pilotage transverse à travailler ensemble : direction générale, finances, ressources humaines, contrôle de gestion ...

Il s'agit également de trouver le point d'équilibre entre ce qui relève de l'autonomie des directions et ce qui relève de la nécessité d'un pilotage transversal et des équilibres globaux de la collectivité. Il faut que les directions opérationnelles intègrent plus les impératifs de la gestion des ressources et que les fonctions de pilotage s'aventurent plus dans le métier des directions de terrain.

Une des conséquences les plus intéressantes de ce nouveau dispositif questionne le rôle d'une direction des finances dans le management de l'organisation locale. Celle-ci a un positionnement très central et très fort au sein des collectivités, fruit de l'histoire de la gestion locale. Sa force est liée à son expertise et à son droit d'allouer ou non des ressources.

Les démarches managériales ne sont en effet que rarement pilotées depuis des directions financières. Une direction des finances est-elle donc légitime pour porter des démarches managériales et lesquelles ? Considérée d'abord comme une direction d'experts, parfois éloignée des préoccupations du terrain, plus proche de la comptabilité que de la gestion, son apport dans le domaine du management est en général faible. Les démarches managériales transverses sont de leur côté impulsées et portées par des directions générales, qui quand elles les délèguent, préfèrent le faire avec l'appui d'autres fonctions transverses que les finances (organisation, contrôle de gestion, évaluation ...).

En charge de la stratégie financière globale de la collectivité, garante des équilibres budgétaires et de l'exécution comptable des dépenses et des recettes, la direction des finances a été finalement relativement absente des changements de modes de fonctionnement qu'on peut connaître les autres directions. Seule la dématérialisation des processus financiers a changé un métier finalement assez proche de celui exercé de manière traditionnelle. Le dispositif de

contractualisation interne implique donc un changement culturel et technique pour les directions des finances. Tout comme, de leur côté, les directions des ressources humaines sont en train d'évoluer d'une fonction de gestion à une fonction beaucoup plus stratégique, les directions des finances devraient à côté de leur vision stratégique globale et de leur maîtrise comptable, intégrer davantage les considérations de gestion des directions.

De manière caricaturale, la direction des finances, s'est logiquement concentrée sur les chiffres et peu sur les métiers. La contrainte est telle maintenant que son positionnement doit évoluer: soit elle s'ouvre à une dimension supplémentaire y compris managériale, soit la collectivité, et sa direction générale, s'appuieront sur des missions complémentaires permettant de disposer d'une vue complète et consolidée de l'allocation des ressources et du service public offert.

D- Le rôle du système d'information

On le voit, la contractualisation au sein des collectivités implique un système de pilotage plus sophistiqué qu'il n'est actuellement. Il impose de consolider des informations de source et de nature différentes, de les analyser et de les diffuser au moment souhaité aux différents acteurs de la collectivité. Le système d'information de la collectivité doit être capable de s'adapter à ces nouveaux enjeux, soit directement au travers des progiciels des éditeurs, soit par des briques budgétaires, décisionnelles et collaboratives adaptées. Ces dernières sont encore aujourd'hui peu présentes alors qu'elles sont source d'efficacité dans le pilotage, dans l'analyse, dans le dialogue et favorise toujours l'amélioration de la qualité des données.

Il faut disposer des données nécessaires au pilotage transversal de la collectivité qui ne sont plus simplement constituées de données

financières. Le système d'information financier est certes toujours le premier concerné. Les collectivités maîtrisent en général bien le reporting financier et ont développé les outils nécessaires, mais ces outils sont le plus souvent accompagnés de fichiers Excel circulant au sein de l'organisation avec tous les défauts d'un système non organisé. L'aspect suivi des consommations budgétaires ne posera pas de difficulté, mais deux points sont à construire :

- sur l'exécution, le suivi consolidé des consommations de ressources (finances, RH, enveloppes de moyens généraux, patrimoine ...) n'est pas intégré. Le simple suivi parallèle finances et RH ou même la consommation d'enveloppes RH nécessite un paramétrage parfois compliqué.

- sur l'élaboration budgétaire, les logiciels financiers restent aujourd'hui pour l'essentiel des logiciels comptables et ont des fonctionnalités le plus souvent limitées sur l'élaboration. Or, au-delà même de ces fonctionnalités (construction de scénarios, présentation des arbitrages, système collaboratif ...), il manque surtout la capacité d'amener des informations aussi bien comptables, que de ressources humaines, d'activités, de projets au sein de cette préparation.

À côté de ce SI Finances, le rôle du système d'information des ressources humaines (SIRH) dans ce même pilotage budgétaire et financier va devenir de plus en plus crucial. Un système d'information est toujours le reflet d'une organisation. Le SIRH au sein des collectivités était jusqu'à présent clairement orienté carrière et paye pour répondre à une fonction RH perçue comme une fonction de gestion. À partir du moment, où la fonction RH devient stratégique, le SIRH va naturellement s'orienter vers l'allocation des ressources (des hommes et des compétences) et le pilotage. A minima, et sans évoquer les questions de GPEC ou de gestion des temps et activités, le SIRH devra intégrer un profil budgétaire de l'agent

permettant de l'affecter aussi bien à une organisation (directions, services) qu'à une politique publique ou une action. Cette affectation doit rester simple (avec une seule affectation principale par exemple) pour éviter de tomber dans une comptabilité analytique qui n'est pas l'objet ici.

4-En conclusion

Cette conclusion ne peut être que provisoire car le dispositif de contractualisation entre à peine en vigueur et les collectivités n'ont certainement pas encore tiré l'ensemble des conséquences et des opportunités qu'il offrirait. Élargir l'approche budgétaire, pour construire un réel « contrat budgétaire » entre des élus, une équipe de direction générale et les responsables de la mise en œuvre des politiques publiques, permettrait non seulement de mieux répondre à la contrainte mais aussi de donner un nouveau souffle managérial à la fois aux fonctions supports et aux directions opérationnelles.

Ce contrat doit préciser l'ensemble des ressources affectées, l'activité prévisionnelle envisagée pour répondre aux finalités de la politique publique, et peut même intégrer à terme des objectifs de politiques publiques clairs et quantifiés. Il transforme ainsi un budget comptable en réel budget de gestion, proche d'un compte d'exploitation avec l'ensemble des charges (sans même tenir compte à ce stade des charges de structures) et des recettes. Les règles du jeu sont alors clarifiées pour tous les acteurs, les incohérences éventuelles entre des objectifs et des moyens apparaissent clairement, la compréhension des enjeux, des contraintes et des risques est partagée, enfin l'optimisation des diverses ressources est facilitée. On peut ajouter que cette démarche permet une responsabilisation accrue des équipes de directions, avec des engagements pris côté ressources et activités, un pilotage régulier et maîtrisé des évolutions, et même un bilan sur les résultats obtenus.

On constate que dans le cycle du dialogue de gestion proposé, le cycle budgétaire reste logiquement la pierre angulaire du dispositif. Toute l'idée est de refondre et d'élargir un cycle budgétaire toujours indispensable à d'autres informations, d'autres acteurs, d'autres démarches pour en faire un outil d'aide à la décision plus riche et engager un pilotage plus efficace.

FINANCES PUBLIQUES

Gestion publique - gestion privée : les différences fondamentales

Propos recueillis par **SIMON LORD**

Gestion HEC Montréal vol 42 | N° 4 hiver 2018

« L'État vise d'abord à servir les citoyens dans une optique d'équité, de neutralité, de transparence et d'intérêt public. Les entreprises sont plutôt mues par la nécessité d'être rentables. »

DES QUESTIONS DE VALEURS :

Louis BORGEAT : Les valeurs qui orientent le travail sont bien différentes dans le public et dans le privé. L'État vise d'abord à servir les citoyens dans une optique d'équité, de neutralité, de transparence et d'intérêt public. Les entreprises sont plutôt mues par la nécessité d'être rentables. Elles doivent maximiser leur efficacité en plus de faire preuve d'empathie envers le client afin de mieux le comprendre et de mieux le servir.

Depuis 30 ans, le secteur public a lui aussi adopté des pratiques de gestion qui favorisent l'efficacité. Et ça a donné des résultats positifs. Sauf que cette valeur d'efficacité vient s'ajouter aux autres, que l'État doit continuer à honorer. Ça exige donc un effort considérable, parce qu'il y a beaucoup de balises à respecter.

La population se montre sévère envers les services publics parce qu'elle les finance sans avoir le choix de faire affaire avec eux ou non. Les citoyens ont des attentes plus

élevées qu'envers le secteur privé parce qu'ils sont en quelque sorte dépendants de ces institutions-là ... à moins de déménager.

Michel LEBLANC: Je pense que cette exigence n'est pas exclusive au secteur public. Je pense plutôt qu'il découle de l'apparence de manque de concurrence qui caractérise certains marchés où le client croit constater une situation monopolistique ou oligopolistique. Les banques, les transporteurs aériens et les compagnies de télécommunications, par exemple, suscitent elles aussi des questionnements.

Les attentes envers les gestionnaires sont différentes elles aussi. Au privé, le client espère obtenir un bon service mais se soucie peu du gestionnaire lui-même. Il ne cherche pas à connaître son salaire. Au public, l'usager finance les sociétés d'État et les divers ministères avec ses impôts et ses taxes. Il sent donc qu'il en est un peu propriétaire, de même qu'il croit avoir un certain pouvoir sur les gens qui y travaillent. « C'est mon gestionnaire dans mon gouvernement », pourrait-il dire. Les gens se permettent donc de juger du juste salaire à lui verser.

« Au privé, une personne insatisfaite peut demander à parler au patron. Au public, dans un hôpital par exemple, les normes et l'obligation de traiter tout le monde équitablement limitent la marge de manœuvre d'une infirmière en chef qui voudrait en faire davantage pour un patient. »

Publicité ou propagande ?

M. L. : En mettant sur pied une campagne de marketing réussie, une entreprise peut influencer positivement la perception qu'ont les clients de la qualité de son service. Elle crée ainsi un a priori favorable qui teinte la façon dont le client interprétera ses interactions avec elle. Par exemple, grâce au marketing, j'ai déjà le sentiment qu'Apple fait de bons produits. Si mon iPhone se brise, je me dis donc que ça devait être un citron, pas que la compagnie entière est pourrie.

L. B. : Il est vrai que le privé bénéficie de la publicité. Jean Coutu, qui arrive notamment au sommet de la liste des organisations perçues par la population comme étant les mieux gérées au Québec, en est une bonne illustration. Jean Coutu offre-t-il vraiment un meilleur service? J'en doute, mais il a réussi à faire accepter l'idée que c'est le cas.

À l'inverse, quand le gouvernement fait la promotion, par exemple, de son dernier budget annuel, on dit que c'est de la propagande !

Les médias, qui sont enclins à scruter avec plus d'entêtement les entreprises publiques, deviennent alors le premier canal de communication entre l'État et le

citoyen. Et ils ont rarement tendance à chercher les bonnes nouvelles. Comme les institutions gouvernementales ont plus de difficulté à sculpter leur image au moyen de la publicité, il devient alors plus difficile de créer un engagement émotionnel.

Un exemple: depuis plusieurs années, je suis un adepte de Volvo. Je vais finir mes jours avec une Volvo. C'est un peu ridicule, mais je suis attaché à la marque. Au public, un vendeur de la SAQ peut m'être plus sympathique qu'un autre, mais les possibilités de création d'attachement sont limitées.

LA TRANSPARENCE ET L'ENVERS DE LA MEDAILLE :

L. B. : La nécessité de gérer les institutions publiques avec transparence permet de prévenir la corruption. Mais cette médaille a deux faces. La transparence implique de tout écrire noir sur blanc en plus de devoir justifier ses choix à tout le monde. Toutes les décisions, des plus capitales aux plus banales, des plus complexes aux plus simples, risquent de faire les manchettes et d'être soumises au jugement de M. et Mme Tout-le-monde.

Cela crée une lourdeur bureaucratique qui freine la prise de risque et ralentit l'innovation. On peut toujours innover, bien sûr ! Mais s'il veut tester une nouvelle pratique, un organisme public doit souvent mettre sur pied un projet pilote, ce qui peut prendre de 12 à 18 mois, afin de mettre de côté momentanément certaines règles.

M. I. : L'autonomie et la liberté d'action données aux gestionnaires du privé, couplées à la probabilité moindre de voir

leurs erreurs étalées par les médias sur la place publique, leur permet au final, je crois, d'obtenir de meilleurs résultats. Au privé, j'hésiterai moins à envoyer un employé en voyage à l'autre bout du monde pour évaluer une pratique prometteuse. Au gouvernement, ce serait automatiquement louche.

La relation à l'imputabilité des décisions est parfois malsaine dans le public. Un directeur ou un sous-ministre fautif est rarement renvoyé. À l'inverse, il arrive qu'un ministre soit accusé d'être responsable d'un problème qui a germé bien en dessous de lui. C'est le jeu politique.

Je ne dis pas que la situation est parfaite au privé, mais une entreprise peut généralement mieux identifier la personne responsable d'un problème et lui imposer une sanction proportionnée.

« Le secteur privé jongle également avec des questions difficiles, mais celles-ci appartiennent à un univers mieux délimité sur le plan du savoir et sont rarement d'ordre moral. »

Des domaines d'action distincts

L.B. : Dans l'appareil de l'Etat les niveaux inférieurs sont responsables des questions opérationnelles – l'application des normes – qui sont plutôt simples à régler. Je pense par exemple à un agent qui administre le système de prêts et bourses pour les étudiants. Mais aux niveaux supérieurs, au niveau de la gouvernance de l'Etat, les questions sont d'une complexité d'un casse-tête chinois.

Tous les problèmes qui ne se règlent pas ailleurs dans la société tombent sur le bras de l'Etat : le cannabis, l'aide à mourir, les signes religieux. On en parle durant des années sans trouver de réponse. C'est parfois d'une complexité inouïe. Les politiciens et les administrateurs publics deviennent alors la cible des critiques d'un ensemble d'observateurs mécontents de situation impossibles à régler à la satisfaction de tout le monde. C'est sans compter qu'un peu moins de la moitié des électeurs a généralement voté contre le parti politique au pouvoir et part donc avec des questions difficiles, mais celles-ci appartiennent à un univers mieux délimité sur le plan du savoir et sont rarement d'ordre moral.

M.L. : en affaires, mes objectifs sont assez définis : je conçois, je fabrique, je vends quelque chose. Et je peux concentrer mes efforts sur ce projet particulier. Au public, les questions sont souvent plus complexes et les décisions ont de très nombreuses ramifications, mais les gens ont malgré tout l'impression que les problèmes peuvent se régler simplement. Et les citoyens ont tout un chacun des valeurs qu'ils voudraient bien que l'état respecte. Le projet de loi de neutralité est un bon exemple. On s'est récemment interrogé sur l'obligation ou non d'interdire le voile islamique dans les transports en commun, parce qu'il y'a une transaction au moment de monter à bord d'un autobus, le conducteur étant un représentant de l'Etat au privé, un chauffeur de taxi ou un service d'autobus se limiterait à faire payer ses clients et à les emmener à destination.

L.B. : la population est naturellement critique à l'endroit des services publics. Je pense que les gens aient plus de respect et de sympathie pour les grands manitous du monde des affaires que pour les fonctionnaires.

CE QUE LES FONCTIONNAIRES PEUVENT APPRENDRE AU SECTEUR PRIVE

Si des pratiques récentes comme le « nouveau management public » constituent effectivement des emprunts à l'entreprise privée, elles ne doivent pas nous faire oublier que l'histoire moderne du management a été féconde en interactions entre les deux secteurs. En matière d'apprentissages, on observe en effet un mouvement de va-et-vient quasi ininterrompu entre les secteurs public et privé.

Un peu de recul

Au début du 20^e siècle, les entreprises privées, en très forte croissance, dominent toute l'activité économique en Amérique du Nord. Cependant, jusqu'à la Grande Dépression des années 1930, elles attirent l'attention non pas en raison de leur mode de gestion mais à cause de leurs excès. La focalisation exclusive sur la profitabilité et sur l'enrichissement des actionnaires renforce, voire confirme l'image du capitalisme en tant que système sans âme.

Après la crise économique et la guerre mondiale qui s'ensuit, on se met à étudier l'art du management, qu'on conçoit alors comme l'utilisation judicieuse des ressources disponibles pour réussir dans un environnement hautement compétitif. Ainsi, les premiers manuels

d'enseignement à la Harvard Business School sont élaborés à partir de cas généralement assez simples.

La plus grande découverte conceptuelle survient au début des années 1950, lorsqu'on échafaude le concept de stratégie d'entreprise. Les entreprises qui réussissent sont alors perçues comme celles qui sont capables de « recul stratégique ». Elles ont une meilleure appréciation des forces concurrentielles en présence et arrivent à élaborer des solutions appropriées aux problèmes qu'elles doivent surmonter. Toutefois, cette conception de la stratégie a un inconvénient: les solutions sont uniques à chaque entreprise. L'apprentissage doit nécessairement passer par l'expérience ou par l'étude d'un grand nombre de cas.

LES ENSEIGNEMENTS DU SECTEUR PUBLIC

Toujours à la même époque, les avancées conceptuelles les plus significatives proviennent de l'observation des organisations du secteur public, probablement parce qu'elles sont plus complexes et posent les problèmes de gestion les plus épineux. Les travaux fondateurs sur le rôle des dirigeants, sur la prise de décision et sur l'effet des valeurs et de la culture dans la gestion des entreprises se fondent sur de telles observations.

Depuis lors, nos connaissances dans le domaine de la théorie des organisations sont généralement élaborées grâce à cette méthode-. Toutefois, à compter des années 1980, le secteur public est progressivement délaissé par les

théoriciens du management: on croit alors, erronément, que l'État joue un rôle somme toute négligeable et est voué à disparaître peu à peu en tant qu'agent économique.

POUR UNE REMISE A L'AVANT-PLAN DU SECTEUR PUBLIC

Plus récemment, la vogue des privatisations de sociétés publiques en Occident et la prise de conscience progressive quoique toujours fragile - du rôle essentiel de l'État pour la société ont inspiré des travaux fouillés sur le management spécifique au secteur public, notamment sur la réconciliation du service public avec les besoins d'efficacité. Ces travaux portent entre autres sur les relations entre l'interface de gestion et la politique, c'est-à-dire la réconciliation des diverses parties prenantes. Ils présentent un immense potentiel d'apprentissage pour les entreprises en général (pour toutes les organisations, qu'elles soient publiques ou privées) et pour leurs dirigeants.

D'ailleurs, la tendance actuelle vers le développement durable et la responsabilité sociale, sans compter la surveillance collective exacerbée par les médias sociaux, expose toutes les entreprises privées à une foule de pressions et d'intérêts externes. Or, ces pressions s'apparentent à celles que subissent les organisations du secteur public.

TROIS LEÇONS ESSENTIELLES

Trois apprentissages bien précis – parmi de nombreux – peuvent être particulièrement

utiles aux dirigeants de toute entreprise. Ils portent sur les questions suivantes :

- 1- La gestion des parties prenantes ou de l'interface politique-management ;
- 2- L'innovation et l'entrepreneuriat dans des contextes des grandes contraintes ;
- 3- L'efficacité de la modération.

1- Le Management à froid pour préparer les décisions à chaud

Les organisations du secteur public ont pour mission première de répondre aux besoins de la collectivité dans son ensemble ; de ce fait, les impératifs d'efficacité et de compétitivité à tout prix n'y sont pas des absolus incontournables. La Société de transport de Montréal, par exemple, doit prendre en compte 120 parties prenantes, chacune représentant un aspect social particulier, du plus général (l'attribution du budget pour les transports en commun eux-mêmes) au plus spécifique (le service aux usagers à mobilité réduite, par exemple). En France, Jean-Paul Bailly disait, lorsqu'il était président du Groupe La Poste (une société publique dite autonome), que son entreprise devait être à l'écoute d'une multitude d'acteurs, ceux-ci allant des employés et de leurs syndicats aux représentants gouvernementaux (incluant les maires du pays et les élus du Parlement) et de l'écosystème du Groupe La Poste lui-même (fournisseurs, concurrents, etc.). Jean- Paul Bailly avait particulièrement bien compris cette leçon fondamentale: « Il faut constamment faire participer les parties prenantes à nos décisions, parce que c'est ce management à froid qui permet de faire face de manière

constructive aux décisions et au management à chaud lorsqu'une crise ou une décision majeure se présente » Chaque semaine, il invitait des représentants de divers groupes à un petit-déjeuner afin d'entendre leurs points de vue sur une foule de sujets. Au début des années 2000, lorsqu'il a proposé de créer La Banque Postale malgré l'opposition du lobby bancaire, ce « management à froid » lui a valu de nombreux alliés, ce qui a permis de débloquent une situation qui était dans l'impasse depuis 20 ans.

2- L'innovation et l'entrepreneuriat en contexte de grandes contraintes

L'entrepreneuriat et l'innovation paraissent incompatibles avec la raison d'être et la nature même du secteur public. Pourtant, l'histoire du secteur public regorge d'exemples d'innovations et d'initiatives entrepreneuriales. De 1930 à 1970, Robert Moses a transformé la ville de New York en faisant construire des routes et des parcs en très grand nombre. Dans les années 1940, l'amiral américain Hyman Rickover a quant à lui réussi à faire construire les premiers sous-marins nucléaires en dépit de nombreuses embûches et d'une opposition acharnée". De même, le secteur public canadien a été transformé par une multitude d'équipes entrepreneuriales. Les grands leaders ont su convaincre les politiciens réfractaires à certaines initiatives en faisant primer l'intérêt supérieur de la collectivité. Les équipes dynamiques ont réussi à venir à bout des rigidités et à créer des systèmes beaucoup plus flexibles. Dans les deux cas, l'innovation a été possible parce que l'État

l'a jugée nécessaire puis l'a permise et encouragée. Des règles trop strictes ont été assouplies, puis, lorsque l'innovation a permis de régler les problèmes, elles ont de nouveau été resserrées afin de préserver l'intégrité du secteur public.

Ce qu'il faut retenir, c'est que même dans des systèmes complexes, on peut créer des espaces de liberté temporaires pour soutenir la conception de solutions originales afin de résoudre des problèmes difficiles, quitte à supprimer ces espaces lorsque les solutions ont été mises en œuvre avec succès.

La modération est la plus efficace

Les gestionnaires du secteur public sont obligés de composer avec un grand nombre de contraintes. Ils doivent souvent accepter une chose et son contraire. Par exemple, Loto-Québec et la Société des alcools du Québec doivent, d'un côté, promouvoir la vente de loteries et de boissons alcoolisées afin d'assurer les revenus de l'État et, de l'autre, en décourager la consommation afin de protéger les segments les plus vulnérables de la population. Dans de telles situations, il n'y a pas de solutions miracle. On doit donc prendre des décisions dont l'objet principal est la réconciliation d'intérêts parfois contradictoires. Les dirigeants agissent ainsi une étape à la fois, selon la tactique des petits pas, afin que même certains effets négatifs soient acceptables pour tous les acteurs concernés.

Les entreprises du secteur privé, soumises aux pressions sans cesse croissantes de nombreuses parties prenantes, se

retrouvent dans des situations auxquelles le secteur public a traditionnellement dû faire face. Elles peuvent donc tirer de riches

apprentissages à partir de modèles fondés sur une gestion modeste et attentive.

FINANCES PUBLIQUES

Impacts fiscaux des détournements de fonds et faiblesses du contrôle interne

Patrick COLLIN Directeur des affaires fiscales du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables

Revue Française de Comptabilité n° 516 | Janvier 2018

Les détournements non déductibles sont réintégrés sur l'imprimé n° 2058-A (ligne WQ). Toutefois, si le salarié (auteur du détournement) a établi une reconnaissance de dettes, le détournement constitue non pas une perte, mais une créance acquise devant figurer à l'actif du bilan ; cette créance peut seulement faire l'objet d'une dépréciation si l'entreprise doute de son recouvrement effectif auprès de son (ex-) salarié. Cette provision a été jugée déductible pour un détournement commis par un salarié mais elle ne l'a pas été pour un détournement commis par un dirigeant.

Déductibilité des détournements de fonds commis par les salariés

Ils sont déductibles s'ils ont été commis à l'insu de la société. Les développements ci-dessous visent à définir les contours des conditions posées par la jurisprudence pour déterminer si un détournement de fonds a été commis à l'insu de l'entreprise, c'est à dire en l'absence de carence manifeste du contrôle interne ou de comportement délibéré des dirigeants.

Détournement rendu possible par la carence manifeste du contrôle interne

La carence manifeste du contrôle interne fait obstacle à la déduction des charges exceptionnelles résultant de détournements de fonds par des salariés. Dans l'affaire Alcatel, les faits étaient les suivants :

- deux salariés de la société Alcatel CIT dans laquelle ils exerçaient les fonctions de directeur financier et de responsable du service des travaux d'entretien au sein du département des transmissions sur câbles, avaient organisé des détournements de fonds résultant notamment de facturations fictives et de surfacturations à la société de travaux confiés à d'autres sociétés dans lesquelles ils avaient, pour certaines d'entre elles, des intérêts personnels;
- l'administration fiscale avait réintégré dans les résultats de cette société les sommes que celle-ci avait déduites en perte correspondant à ces détournements, au motif qu'elles correspondaient à des opérations ne relevant pas d'une gestion normale.

Dans son arrêt, le Conseil d'Etat pose le principe que les détournements de fonds commis par les salariés d'une société constituent des charges déductibles dès lors qu'ils sont réputés avoir été commis à l'insu de la société. Il en est ainsi lorsque les dirigeants de la société n'ont pas eu effectivement connaissance des détournements commis ou n'ont pas concouru à ces détournements par leur comportement délibéré ou par leur carence manifeste dans l'organisation de l'entreprise. Le Conseil d'Etat casse l'arrêt de la Cour d'appel estimant que les détournements en cause ont été commis à l'insu des dirigeants même s'ils ont été rendus possibles par les conditions dans lesquelles s'est opérée la réorganisation du département au sein duquel travaillaient les salariés, notamment par la délégation maintenue au profit de l'un d'eux en dépit de l'opacité de fonctionnement de ce département et par la défaillance du contrôle interne de la société à repérer les anomalies et irrégularités comptables révélatrices des détournements.

Par ailleurs et à l'inverse, dans le cas d'une entreprise individuelle relevant des BNC, le Conseil d'Etat a jugé que n'étaient pas déductibles les pertes résultant de détournement de fonds commis par l'épouse de l'exploitant qui exerçait des activités de gestion administrative, faute pour le contribuable d'avoir effectué en temps utile les contrôles qui lui incombaient, ce dont il a été déduit l'existence d'une carence manifeste dans le contrôle interne de l'exploitation.

Limitation du recours à la notion de carence manifeste

Dans un avis n° 385088 du 24 mai 2011, la section des finances du Conseil d'Etat a précisé que la jurisprudence Sté CIT Alcatel précitée selon laquelle la carence manifeste des dirigeants dans l'organisation de l'entreprise et la mise en œuvre des dispositifs de contrôle pouvaient faire obstacle à la déductibilité des pertes était limitée au cas particulier du détournement de fonds par un salarié et avait pour but d'élargir le champ des hypothèses où le comportement intuitu personae du dirigeant permettait de qualifier un tel détournement de libéralité constitutive d'un acte anormal de gestion. Par ailleurs, cet avis estimait qu'une carence du contrôle interne ne paraissait pas pouvoir fonder un refus de déduction des pertes consécutives à des opérations menées par un salarié conformément à l'objet social de l'entreprise mais traduisant un risque excessif pris par le salarié et que des défaillances organisationnelles n'auraient pas permis d'éviter, seule la jurisprudence issue de l'arrêt Alcatel étant susceptible de s'appliquer.

L'arrêt du Conseil d'Etat du 13 juillet 2016 en abandonnant la théorie du risque excessif, confirme l'avis de 2011 et mentionne expressément la teneur de la jurisprudence Alcatel en rappelant qu'elle est applicable aux cas de « détournements de fonds rendus possibles par le comportement délibéré ou la carence manifeste des dirigeants ».

Parallèlement à la notion de carence manifeste dans le contrôle, la jurisprudence a également eu à souligner qu'il convenait de distinguer le

comportement délibéré des salariés de celui de l'entreprise et de ses dirigeants.

Erreurs comptables délibérées à la source des détournements

Le Conseil d'Etat a jugé que dans le cas d'un bénéfice artificiel résultant d'écritures frauduleuses du directeur financier d'une société passées dans son intérêt personnel, la société est fondée à demander la décharge d'impôt correspondante, dès lors qu'il ne peut lui être reproché, dans ces circonstances, d'avoir commis une erreur comptable délibérée, quelles qu'aient été les carences dans la mise en œuvre des contrôles internes .

Les faits de l'espèce étaient les suivants :

- de 2000 à 2008, le directeur administratif et financier de la société avait procédé à l'enregistrement de factures fictives afin de majorer le résultat de l'entité sur lequel était calculée sa rémunération. Il avait, pour ce faire, réitéré des irrégularités déjà commises antérieurement et ayant, à l'époque, attiré l'attention du commissaire aux comptes qui en avait alerté la direction sans que cela débouche sur une quelconque sanction ;

- suite au rachat du groupe auquel appartenait la société, un audit réalisé a révélé ces irrégularités comptables, ce qui s'est traduit par un licenciement pour faute grave et le dépôt d'une plainte contre « X » ;

- l'entreprise a, en parallèle, déposé une réclamation afin d'obtenir le remboursement des excédents de

cotisations d'impôt sur les sociétés acquittées à hauteur de ces profits fictifs.

Le Conseil d'État, statuant à la confluence de la théorie du risque excessif (abandonnée quelques mois plus tard) et de la théorie des erreurs délibérées, a affirmé dans cette affaire, que ne pouvait être opposée à la société l'erreur commise intentionnellement par un de ses salariés en dehors de l'exercice normal de ses fonctions et ce, quelles qu'aient été les carences ayant entaché son organisation interne ainsi que l'organisation et la mise en œuvre des dispositifs de contrôle, car les irrégularités comptables litigieuses ne sauraient résulter d'une erreur volontairement commise par la société.

Non - déductibilité des détournements de fonds commis par les dirigeants, les associés ou les tiers

Détournements commis par les associés

L'administration a précisé que les détournements commis par un associé d'une société ne doivent pas être rangés dans la catégorie des charges affectant le résultat social imposable des entreprises car ils ont le caractère d'une appréhension irrégulière d'une partie des bénéfices Il en est ainsi que la société

victime du détournement relève de l'impôt sur le revenu ou soit passible de l'impôt sur les sociétés :

- lorsque la société est soumise à l'IS, l'associé auteur du détournement sera lui-même imposable dans la catégorie des

revenus mobiliers en application de l'article 109, 1-2° du CGI ;

- lorsque la société relève de l'IR, tous les associés sont imposés à raison de la quote-part de résultats correspondant à leurs droits dans la société, alors même que tout ou partie des bénéficiaires aurait été détourné par un autre associé.

De son côté, le Conseil d'Etat a jugé que la qualité d'actionnaire de l'auteur des détournements de fonds ne peut valablement motiver leur non-déductibilité que dans l'hypothèse où celui-ci détient une participation suffisante pour peser sur la marche des affaires, et exerce ainsi un rôle assimilable à celui d'un dirigeant : ce qui, au cas d'espèce, n'aurait pas été le cas, s'agissant d'une salariée ne détenant que 0,08 % du capital si elle n'avait agi avec la complaisance coupable du directeur général de la société, également actionnaire à plus de 20 %.

Détournements commis par les dirigeants

Selon une jurisprudence constante, les détournements commis par un dirigeant, même s'il n'est pas associé de la société, ne peuvent être réputés avoir été commis à l'insu de la société dès lors qu'il détient le pouvoir de l'engager vis-à-vis des tiers et ne sont donc pas déductibles. Il en est ainsi pour :

- les détournements frauduleux opérés sous forme d'achats fictifs ou de paiements de commissions exagérées, par le directeur général d'une SA, la circonstance que les écritures

correspondantes ont été passées à l'insu de la société ne pouvant être retenue ;

- les détournements commis par des dirigeants d'une SA et reconnus comme tels par l'autorité judiciaire ;

- les détournements de marchandises commis par l'administrateur d'une société

A cet égard, le Conseil d'Etat a jugé :

- qu'une perte résultant d'un détournement de fonds commis chez la société absorbée antérieurement à la date d'effet de la fusion est déductible du résultat imposable de la société absorbante si celle-ci, compte tenu des diligences normales lui incombant dans le cadre de l'opération, ne pouvait avoir connaissance de ces détournements ;

- qu'en revanche, les détournements commis au sein de la société absorbée par les mandataires sociaux pendant la période intercalaire ne sont pas déductibles des résultats de cette dernière et par voie de conséquence de ceux de la société absorbante, dès lors qu'ils n'ont pu être ignorés des dirigeants de la société absorbée.

Plus récemment l'arrêt du conseil d'Etat Monte Paschi Banque du 13 juillet 2016 a considéré que l'administration ne peut se prononcer sur l'opportunité des choix de gestion opérés par l'entreprise et notamment sur l'ampleur des risques pris par cette dernière pour améliorer ses résultats, dès lors que c'est au regard du seul intérêt de celle-ci que doit être apprécié si les opérations qu'elle réalise correspondent à des actes relevant d'une

gestion commerciale normale. Il a rappelé à cette occasion la jurisprudence Alcatel aux termes de laquelle l'administration demeure néanmoins en droit de s'opposer à la déduction de charges correspondant aux détournements de fonds rendus possibles par le comportement délibéré ou la carence manifeste des dirigeants. Cette jurisprudence trouve naturellement à s'appliquer, au-delà des détournements commis par les salariés, comme rappelé ci-dessus, à ceux dont se rendent coupables en toute connaissance de cause les dirigeants eux-mêmes ou encore des tiers à l'entreprise.

Détournements de fonds commis par des tiers

Deux décisions de cours d'appel font application de la décision Monte Paschi dans la cadre de détournements de fonds commis par des tiers :

- la cour administrative d'appel de Versailles a jugé que la carence de ne fait pas obstacle à la perte enregistrée par une société

victime d'une escroquerie commise par un tiers à l'occasion d'une opération entrant dans son objet social, même si le dirigeant a fait encourir un risque élevé de perte à l'entreprise du fait de sa carence manifeste à réaliser les contrôles que le contexte de cette opération imposait

- la cour administrative d'appel de Marseille a jugé que la carence manifeste du contrôle interne fait obstacle à la déduction des charges exceptionnelles découlant de détournements commis par des tiers, lorsque les manquements dans

l'organisation et le contrôle, contrairement à l'intérêt de l'entreprise, ont été directement ou indirectement à l'origine de ces détournements.

FINANCES PUBLIQUES

La contractualisation et le contribuable

Audrey ROSA

Maître de conférences à l'Université de Lille, Centre Droits et perspectives du droit

Revue Française de Droit Administratif - n° 2 | Mars-Avril 2018

Selon la classique définition de Gaston Jèze, « L'impôt est une prestation pécuniaire, requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques ». Au-delà de son incomplétude, cette approche de l'impôt laisse entrevoir que le contribuable ne saurait être placé dans un rapport contractuel avec celui qui l'impose unilatéralement dans l'exercice de prérogatives régaliennes.

Attribut essentiel de la souveraineté de l'État, objet du droit fiscal et fait social, d'après l'article 34 de la Constitution, l'impôt est créé, modifié, supprimé par le législateur. Le principe de légalité fiscale garantit au contribuable qu'il soit placé dans une situation légale et réglementaire, exclusive de tout rapport contractuel qui le lierait avec le fisc. Le contribuable, personne morale ou physique qui est le débiteur de la dette fiscale, jouit en effet d'un statut objectif et protecteur. Le juge de l'impôt l'a affirmé dès la fin du XIX^e siècle en ces termes : « la perception des impôts intéresse essentiellement l'ordre public et ne peut donc pas être la matière d'un contrat passé entre le contribuable et le fisc ». Ainsi, selon une formule empruntée au doyen Trotabas, l'impôt ne se négocie pas". Si l'impôt n'est pas négocié, il est toutefois consenti, sur le fondement de l'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. Il est consenti par la communauté, la nation et non le contribuable pris isolément.

La justification de l'impôt ne pouvant se réduire à son assise légale, « à la seule équation souveraineté-consentement », les théories de l'impôt, par leur interprétation finaliste, n'écartent pas l'origine contractuelle de la soumission à l'impôt. Conceptualisées au XIX^e siècle, elles ont été élaborées pour donner du sens et légitimer l'obligation fiscale. Sources d'inspiration de certaines techniques fiscales, leur évocation n'est pas dénuée d'intérêt lorsqu'on s'intéresse au processus de contractualisation en droit fiscal.

Il existe d'abord la théorie de l'impôt-échange, que l'on rattache aux « courants contractualistes selon lesquels un pacte aurait été conclu de manière tacite entre les individus et l'État, les premiers acceptant d'aliéner une part de leur liberté, de leurs biens, en échange d'une garantie de sécurité ». Elle s'exprime à travers la notion de l'impôt-prix. L'impôt est fondé sur un échange de biens et services entre l'individu et l'État, le client se substitue au contribuable, et paie pour ce qu'il reçoit. La relation à l'impôt et au pouvoir fiscal est alors strictement individuelle et consumériste.

À l'opposé, les solidaristes ont conceptualisé la théorie de l'impôt-solidarité et considèrent l'impôt comme un devoir nécessaire à l'établissement du lien social : chaque individu appartenant à une collectivité doit, en raison des liens qui l'unissent à cette communauté, s'acquitter de la dette qu'il partage avec tous les membres de celle-ci. Les

solidaristes ne situaient pas le contrat social à l'origine de la société, mais érigeaient la notion de quasi-contrat en contrat social idéal. Ce dernier, n'ayant jamais été formulé, consiste à placer les associés dans une position originelle d'équivalence (...) qui respecterait la juste volonté des associés».

Les deux principales représentations de l'impôt intègrent ainsi l'idée de contrat pour révéler le sens de l'acceptation de l'effort fiscal. Toutefois, l'étude des rapports entre la contractualisation et le contribuable commande d'aller bien au-delà des simples représentations de l'impôt et de s'interroger sur l'existence et, le cas échéant, sur les finalités de ce phénomène afin d'en saisir les enjeux en droit positif.

D'abord, la contractualisation permet de rendre compte du déploiement de la norme contractuelle en des lieux habituellement investis par les statuts. L'inscription de la transaction fiscale - véritable contrat - dans l'ordre juridique, permet d'attester une certaine contractualisation. Ensuite, selon le Conseil d'État, « la contractualisation correspond à un nouveau style et un nouveau registre de l'action politique et administrative se fondant sur la négociation et le consensus plutôt que sur l'autorité». La recherche du consensus en droit fiscal est une préoccupation majeure et actuelle : en témoigne un certain discours l'équilibre des droits et devoirs du fisc et du contribuable à toutes les étapes du processus fiscal ou encore la multiplication accords conclus avec les contribuables.

Puis la contractualisation est loin d'être étrangère à l'injonction de performance. Si elle n'est pas à l'origine du phénomène de contractualisation, la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) est à minima un moteur. Comme l'observe le conseil d'État, elle possède une puissante

force de contagion puisqu'elle reprend et répand un vocabulaire contractuel dans la sphère publique. Dès lors « La contractualisation vise à une plus de efficacité de l'action publique, par la collaboration d'un emble d'acteurs et le recours à des procédés plus souples d'intervention ». Cela conduit les services fiscaux à abandonner la posture d'administration de contrôle pour se présenter comme une administration de services. La contractualisation s'analyse ainsi comme le moteur d'un changement ou d'une évolution de la conception de la légitimité de l'impôt. En effet, « à la différence civisme fiscal classique fondé uniquement sur la confiance, du contribuable dans le processus politique de décision fiscale, le nouveau civisme suppose en sus des rapports de confiance mutuelle entre les contribuables et l'administration. Il en résulte un déplacement du consentement de l'impôt du cadre politique vers le cadre administratif».

Ensuite, identifier ce phénomène comme graduel permet de saisir plus largement un processus contractuel même en l'absence de véritable contrat. L'intérêt « de prendre des libertés avec les contours du contrat stricto sensu» est d'identifier des mécanismes qui n'ont que l'apparence du contrat ou seulement certains critères et de considérer ainsi la contractualisation comme un phénomène global. Il y a donc une sorte d'échelle graduée de la contractualisation ou une contractualisation graduelle.

Le droit fiscal, présenté comme hermétique ou rebelle au contrat parce que régalién par nature, est pourtant saisi par le phénomène de contractualisation. S'il s'agit de rechercher une meilleure acceptation de la norme par ses destinataires, ce processus semble également répondre à un besoin de sécurité juridique. Ces finalités ont une résonance particulière pour le contribuable

dont on encourage par la contractualisation, le civisme fiscal et dont on assure la sécurité juridique dans ses rapports avec le fisc.

Un consensualisme fiscal pour un meilleur civisme fiscal

Le civisme fiscal est communément défini comme l'accomplissement volontaire par les contribuables de leurs obligations fiscales. Cela implique que le contribuable accepte son effort fiscal, qu'il le juge légitime et nécessaire au maintien du lien social. En ce sens, la contractualisation peut s'analyser comme un procédé d'anesthésie fiscale qui a comme finalité d'adoucir le ressenti du fardeau fiscal pour les contribuables. Elle apparaît aussi comme un procédé permettant de prévenir les conflits entre le fisc et le contribuable.

La contractualisation comme procédé d'anesthésie fiscale

Le concept d'anesthésie fiscale est quelque peu ambigu. Dans un premier sens, l'amélioration du civisme fiscal est une finalité de l'anesthésie fiscale, visant une meilleure acceptation du consentement à l'impôt en facilitant les obligations à la charge du contribuable. Toutefois cette forme-là n'a pas vocation à agir sur la réalité ou la perception de la réalité du montant de l'effort fiscal. L'anesthésie est alors un moyen d'apaiser les relations entre le fisc et le contribuable. Dans un second sens, l'anesthésie fiscale implique une volonté qui vise à amoindrir, par différents moyens, non seulement le poids de l'impôt ressenti par l'obligé, mais également à travestir, sinon masquer, la réalité de l'obligation fiscale. C'est un moyen de rendre le prélèvement imperceptible et le contribuable insensible.

Une forme très contemporaine d'anesthésie fiscale est celle de l'anesthésie

fiscale par les mots. Dans ce cas, « l'administration choisit les mots qui vont le moins possible traumatiser le contribuable ». Cette forme-là relève du discours. Le législateur fiscal et l'administration fiscale optent délibérément pour des termes euphémiques. C'est le cas par exemple lorsque les termes de « contribution » ou de « taxe » sont préférés au terme « impôt » alors que ce dernier correspond à la nature juridique du prélèvement en cause. C'est également le cas lorsque l'on choisit un champ lexical appartenant à la sphère contractuelle, préférant un contribuable partenaire à un assujetti qui renvoie l'obligé au pouvoir qui l'impose.

Un des exemples le plus significatif est la charte à destination des contribuables : la « Charte du contribuable » publiée le 17 octobre 2005. Pour le Conseil d'État, la formalisation des « chartes » s'inscrit dans un mouvement de contractualisation des rapports entre le fisc, au service des usagers, et le contribuable, dont on exige loyauté et coopération. Cette charte se présente comme un contrat moral qui « intègre et synthétise les droits et devoirs du contribuable et de l'administration fiscale ». Ainsi, l'administration s'engage à simplifier les obligations déclaratives des contribuables, lesquels se voient rappeler leur devoir de sincérité et d'honnêteté. L'existence de ces chartes témoigne de la volonté d'entretenir entre « les services fiscaux et les débiteurs de l'impôt des relations qui s'inspirent du principe de l'accord des volontés ». Le contribuable n'a aucunement la possibilité d'influer ou de proposer les dispositions contenues dans ces chartes, il ne s'agit pas d'un processus négocié.

S'il est difficile de dresser un bilan de cette forme de contractualisation, il est plutôt aisé d'en connaître les perspectives, puisqu'en

novembre 2016 a été publié le code européen des contribuables. Ce code est l'aboutissement de consultations publiques lancées par la Commission européenne en 2013 afin d'améliorer la perception de l'impôt et de garantir un meilleur respect des obligations fiscales dans l'ensemble de l'Union européenne. Il contient des lignes directrices visant à assurer un équilibre entre les droits et les obligations des contribuables et des administrations fiscales, fondé sur des principes généraux et des bonnes pratiques jugés utiles pour renforcer la coopération et la confiance mutuelle. Cette norme, assimilable à du droit souple, reprend tous les termes habituels qui gouvernent la sphère contractuelle : réciprocité des droits et obligations, coopération et confiance, égalité et responsabilité des parties ...

Au-delà du discours, le législateur a mis en place un certain nombre de mécanismes permettant de prévenir le contentieux entre l'administration fiscale et les contribuables.

La contractualisation comme mode de prévention des conflits entre l'administration fiscale et le contribuable

« La mode de la contractualisation a conduit à une sorte de fureur contractuelle : pour désamorcer ou pour résoudre des conflits, il faut concertation et contractualisation ». D'abord, plus de 99 % des litiges opposant le contribuable à l'administration fiscale trouvent une solution non juridictionnelle. Ce succès est surtout imputable à l'exercice des recours hiérarchiques, du recours administratif préalable et même à la conciliation qui s'inscrit - selon la Cour des comptes - dans les recours hiérarchiques. L'ensemble de ces procédés se situe en dehors du processus de contractualisation.

Le seul procédé contractuel permettant de prévenir le contentieux est la transaction fiscale, qui fait l'objet de sévères critiques : « la transaction relève de l'horreur, elle contrarie les grands principes du droit fiscal, celui de l'égalité, celui de la légalité et celui de la prohibition du contrat dans les relations entre le fisc et le contribuable ». L'article L. 247 du Livre des procédures fiscales (LPF) autorise l'administration à accorder des remises et transactions à titre gracieux. En réalité, l'unité formelle de l'article L. 247 du LPF ne signifie nullement unité matérielle puisque les remises gracieuses et le droit de transiger recouvrent des réalités différentes. Les premières sont motivées par des considérations d'équité qui conduiraient l'administration fiscale à traiter de manière spécifique certains contribuables en prenant en compte la précarité économique et sociale des contribuables. Les secondes reposent sur une logique de concessions réciproques, cherchant à concilier les intérêts du contribuable et ceux du fisc. La transaction n'est pas, comme le sont les remises gracieuses, une mesure unilatérale, mais est assimilée à un contrat par lequel les parties terminent une contestation née ou préviennent une contestation à naître.

La transaction à un objet strictement limité, elle ne porte jamais sur le principal de l'impôt mais seulement sur les amendes, les majorations et intérêts de retard qui l'accompagnent, ainsi que sur les pénalités qui ne sont pas devenues définitives. Les concessions réciproques sont traduites par l'engagement du contribuable de ne plus contester le bien-fondé des sommes laissées à sa charge : il renonce alors à toute contestation contentieuse des droits et pénalités concernées, tandis que l'administration signe ce contrat dans le but d'éviter une action en justice, surtout

lorsqu'elle-même a des doutes sur le bien-fondé de son redressement.

On ne saurait observer un équilibre ou une égalité entre les parties au contrat : La « dimension synallagmatique est inexistante en droit fiscal ». L'accord aboutit à supprimer le droit au recours juridictionnel du contribuable pour les impôts en cause, la transaction ne portant que sur les pénalités. En outre, la transaction fiscale peut consacrer une illégalité au bénéfice de l'administration fiscale, alors que la garantie contre les changements de doctrine peut aboutir à consacrer une illégalité, mais toujours au profit du contribuable.

S'il faut dresser un bilan et réfléchir sur les perspectives de cette pratique contractuelle, il semble opportun de s'appuyer sur la Cour des comptes qui a formulé deux principales critiques. D'abord, elle souligne l'opacité de cette pratique contractuelle, puis regrette que le fisc préfère transiger à poursuivre les fraudeurs avérés. Le législateur a réagi en 2013 en complétant utilement l'article L. 247 du LPF pour interdire à l'administration de transiger lorsqu'elle envisage de mettre en mouvement l'action publique pour les infractions mentionnées au code général des impôts (CGI), ou lorsque le contribuable met en œuvre des manœuvres dilatoires visant à nuire au bon déroulement du contrôle.

Sur l'usage fait par l'administration, une baisse significative de près de 40 % du nombre de transactions conclues entre 2014 et 2015 est observable. Lorsqu'elle est saisie d'une demande gracieuse, l'administration transige dans moins de 1 % des cas et préfère accorder unilatéralement des remises gracieuses dans plus de 65 % des cas, les 30 % des demandes restantes étant rejetées.

Au-delà du civisme fiscal, le procédé contractuel est mobilisé pour garantir une meilleure sécurité juridique dans les rapports entre l'administration fiscale et le contribuable.

Le contractualisme fiscal pour une meilleure sécurité juridique

Le droit fiscal est jugé unanimement inintelligible pour le non spécialiste et parfois difficile d'accès pour les plus avertis. La doctrine dénonce « une matière fiscale insaisissable et éclatée » ou un « discours fiscal hermétique ». La complexité du système fiscal, accentuée par une législation prolifique, constitue un anathème récurrent. Les destinataires de la norme fiscale éprouvent un besoin de sécurité juridique qui croît parallèlement au niveau de complexité des dispositifs fiscaux.

Cet impératif visant à sécuriser les rapports serait imputable à la globalisation des économies, au développement des entreprises transnationales et à l'incertitude grandissante qui est celle du marché économique et financier. Cela se traduit par le développement de nouveaux accords fiscaux préventifs qui s'inscrivent dans une culture de la contractualisation. Par ailleurs, un mécanisme relativement nouveau et singulier traduit pleinement l'essor de la contractualisation : la relation de confiance.

Des relations assurées par certains accords fiscaux préventifs

Les techniques de l'agrément et du rescrit sont concomitamment développées car elles ont au moins deux points communs. D'une part, elles sont loin de faire l'unanimité sur leur qualification juridique, d'autre part, ces deux mécanismes visent à sécuriser les rapports entre le fisc et le contribuable en apportant une réponse à l'exigence de

prévisibilité et de stabilité des situations juridiques selon le principe de confiance légitime.

L'agrément a été qualifié par le juge administratif d'acte administratif unilatéral 51. La doctrine lui reconnaît la qualification de quasi-contrat ou estime que les agréments délivrés par l'État sont pris au terme d'une procédure de négociation ou d'engagement qui les rapprochent à maints égards de la procédure contractuelle. Alors même que cette technique nécessite la formalisation d'engagements de la part du contribuable et se forme après une procédure de négociation, le contribuable bénéficie d'un « statut certes particulier mais qui demeure légal et réglementaire ». Ce serait une mesure unilatérale dont les effets ne sont toutefois « pas si éloignés de ceux que pourrait présenter un authentique contrat ». Le code général des impôts prévoit en effet que l'inexécution des engagements souscrits en vue d'obtenir un agrément ou le non-respect des conditions auxquelles l'octroi de ce dernier a été subordonné entraîne le retrait de l'agrément, la déchéance des avantages fiscaux qui y sont rattachés et l'exigibilité des impositions non acquittées du fait de celui-ci. L'agrément fiscal serait une sorte de convention permettant la formalisation d'un accord nécessaire pour la mise en œuvre d'un régime fiscal établi par la loi. En ce sens, cette technique peut être située sur l'échelle de la contractualisation.

Le rescrit, qui serait un symptôme de malfaçon des normes, recoupe plusieurs situations parmi lesquelles certaines se rapprochent, jusqu'à en épouser les formes et conditions du contrat, alors que d'autres s'assimilent à une simple garantie.

Les premières concernent des procédures particulières de rescrits présentant plusieurs spécificités dans leur régime juridique par rapport au rescrit

ordinaire : la loi exclut à leurs égards la possibilité d'accord tacite et l'appréciation résultant du rescrit est intangible pendant une période déterminée.

À la suite d'un rapport sur la sécurité juridique en droit fiscal de 2004, le législateur a créé un nouveau rescrit : le rescrit « prix de transfert », Les prix de transfert sont les prix que les sociétés d'un même groupe se situant sur des territoires différents, se facturent entre elles pour la vente d'un bien ou d'un service. Depuis la mise en place de ce rescrit spécifique, l'entreprise peut obtenir une prise de position formelle sur sa situation, qui interdit ensuite tout rehaussement concernant les prix pratiqués s'ils sont conformes à l'accord et aux conventions fiscales conclues par les administrations fiscales. Ces mécanismes ne manquent pas d'ambiguïté, car ils sont qualifiés d'accords unilatéraux délivrés par le fisc mais sont considérés par une large partie de la doctrine comme des mécanismes authentiquement contractuels vu leur caractère intangible. Dans un souci de simplification et parce qu'il se montre favorable à la contractualisation des rapports entre le fisc et le contribuable, le Conseil d'État propose de transformer ce rescrit « prix de transfert » en véritable contrat permettant « de roder un véritable mécanisme contractuel en droit fiscal (durée du contrat, nature de l'engagement de l'entreprise, sanction, mode de révision ...) ».

À la suite du deuxième rapport sur la sécurité juridique des relations entre les contribuables et le fisc en 2008, le législateur a offert une base légale à un dispositif similaire, sans pour autant le qualifier de contrat: le rescrit-valeur. Celui-ci permet à un dirigeant d'entreprise d'obtenir de l'administration un accord exprès sur la valeur à retenir pour l'assiette des droits d'enregistrement qui frappent une donation.

Le fisc dispose d'un délai de six mois pour se prononcer sur la demande. Une fois déterminée et acceptée, l'assiette retenue ne pourra être remise en cause si le dirigeant cède son entreprise dans les trois mois suivant l'accord express.

Le rescrit ordinaire est nettement différent. Les contribuables n'ont pas un droit au rescrit, l'administration dispose du pouvoir discrétionnaire de refuser de s'engager, sans avoir à motiver cette décision de refus. En outre, la garantie prend fin lorsque la situation du contribuable n'est plus identique à celle pour laquelle il avait sollicité un rescrit, lorsque l'administration entend réformer sa position, ou lorsque les dispositions légales applicables à la situation de fait ont été abrogées. Dès lors, le rescrit n'est pas « un contrat administratif, (...) sa signature par la seule administration lui confère un caractère unilatéral (...) Le rescrit n'est pas, au surplus, un accord négocié ». Il instaure un dialogue purement interindividuel entre une administration et un administré. Il n'est pas reconnu comme une norme mais seulement comme une garantie par le Conseil d'État, il est seulement une prise de position formelle de l'administration.

Pourtant, l'analyse des évolutions et des perspectives conduisent à opérer un tel rapprochement. Le Conseil d'État préconisait de transformer « le rescrit fiscal » en un véritable contrat pour lui donner davantage de crédibilité et en faire un élément de l'attractivité du territoire à l'égard des entreprises étrangères.

Sur le plan contentieux, le Conseil d'État écartait la qualification de décision susceptible de recours pour excès de pouvoir et jugeait que la prise de position de l'administration, lorsqu'elle est susceptible de faire grief, n'était pas détachable de la procédure d'imposition. En décembre 2016, il

a assoupli sa position et admet la recevabilité d'un tel recours, lorsque l'application de la position prise par l'administration entraînerait des effets notables autres que fiscaux. Si le rescrit fiscal contribue à assurer un meilleur dialogue entre le contribuable et l'administration fiscale, selon une partie de la doctrine « il ne simplifie en rien la complexité du droit contemporain. Il est plutôt lui-même source de complexité ».

Un nouveau processus de collaboration : la relation de confiance

La contractualisation semble être un des moyens de remédier à la défiance réciproque entre l'administration fiscale et les contribuables, surtout les entreprises contribuables, en particulier lors de la mise en œuvre des contrôles fiscaux. Le gouvernement a formalisé l'alliance entre sécurité juridique, civisme fiscal et contractualisation en affirmant que l'administration fiscale était prête à offrir aux entreprises davantage de sécurité juridique mais doit en contrepartie une attitude exemplaire en matière de civisme fiscal. La promesse du gouvernement fut formalisée en 2013 par un nouveau protocole de coopération nommé « relation de confiance ». Cela témoigne de l'importance accordée à l'exigence de sécurité juridique et à la confiance mutuelle, présentées comme les maîtres mots d'une activité administrative et d'un droit administratif vertueux. Désignée comme une véritable « révolution culturelle » par la doctrine, cette nouvelle méthode de collaboration consiste à supplanter le contrôle fiscal classique par un contrôle a priori.

Ce mécanisme repose sur un accord, un contrat passé entre l'administration et l'entreprise volontaire. La « relation de confiance » prend pour support un protocole de coopération comprenant neuf articles stipulant l'objet, les engagements réciproques

des parties, la durée du protocole, sa résiliation, sa confidentialité. L'administration procède ainsi à une revue générale des options et obligations fiscales de l'entreprise et les valide préalablement à leur réalisation. Ainsi « la relation de confiance peut conduire, sur une base contractuelle, à la validation administrative a priori des schémas fiscaux que l'entreprise entend mettre en œuvre ». L'entreprise s'engage à une totale transparence : elle doit ainsi communiquer à l'administration toutes informations susceptibles d'intéresser l'application de la loi fiscale. Quant à l'administration fiscale, elle s'engage à ne pas contrôler ultérieurement, dans le cadre d'une vérification de comptabilité, l'entreprise qui aurait, en accord avec elle, fait valider ou régulariser sa situation. Au terme du protocole, l'entreprise se verra remettre un avis écrit opposable à l'administration. Dans l'hypothèse où les deux parties au protocole de coopération ne parviennent pas à un accord, leurs rapports sont à nouveau régis par les procédures classiques de contrôle.

Ces nouvelles conventions permettraient le passage du climat de défiance à un climat de confiance par la compréhension réciproque des contraintes et objectifs des deux parties. La logique contractuelle est alors utilisée comme « substitut aux procédés classiques de contrôle, (...) à la logique verticale de contrainte inhérente à ces procédés, tend à faire place une logique horizontale de coordination ». D'ailleurs, une pratique similaire existe au Pays-Bas, recensée dans le nouveau code européen des contribuables sous l'appellation « de suivi horizontal ».

Quelques entreprises, comme Yves Rocher, se sont portées volontaires pour expérimenter ces nouvelles relations, qui ont fait l'objet au printemps 2017 d'une

évaluation par la direction générale des finances publiques (DGFIP). Les contribuables semblent apprécier ce nouveau mode de rapports contractuels leur permettant de « sécuriser la gouvernance fiscale qui ne serait plus sous le joug de l'aléa d'une erreur commise, ou d'un contrôle fiscal exhaustif et imprévisible ». Cette conception s'inspire nettement de la théorie de l'impôt-échange considérant l'État comme une vaste entreprise d'assurances et de prestations de service. La DGFIP paraît plutôt relativiser le succès de ce dispositif puisqu'en 2016, il concernait seulement une vingtaine d'entreprises.

L'administration aspire plutôt à « un équilibre entre cette forme de contrôle volontaire - où c'est l'entreprise qui "préempte" les moyens de l'administration - et les contrôles conduits à l'initiative de l'administration fiscale ». Comme le rappelle le directeur général de la DGFIP, le fisc est très attaché à la qualité du dialogue avec les contribuables, qui est la condition de l'acceptation du contrôle fiscal, lequel est la contrepartie du système déclaratif. Le contraste observé entre ces deux positions rappelle que les contribuables « qui réclament sécurité et confiance ne le font en effet qu'au profit de leurs intérêts particuliers ».

En conclusion, il convient d'apporter des éléments de réponses aux questions suivantes : quelle est l'utilité de la contractualisation pour les destinataires ? Transforme-t-elle les rapports sociaux ?

La contractualisation paraît inoffensive lorsqu'elle se contente d'afficher l'équilibre des droits et devoirs des contribuables et de l'administration à travers des chartes ou des codes insistant sur la réciprocité des droits et obligations, ou lorsqu'elle emprunte le vocable contractuel, préférant ainsi le contribuable-partenaire à l'assujetti obligé. Tel n'est pas le cas lorsque ce phénomène se

durcit car la seule technique contractuelle en matière fiscale est largement défavorable au contribuable. La contractualisation semble plus utile aux contribuables lorsqu'il s'agit de leur assurer une meilleure sécurité juridique mais l'utilité et l'intensité varient en fonction des catégories de contribuables. Elles sont probablement peu discutables pour les entreprises mais tout à fait relatives pour les particuliers. Dès lors, du point de vue des destinataires, la contractualisation comporte des risques d'atteinte au principe d'égalité, de dilution de l'intérêt général au profit d'intérêts plus catégoriels ou fait prévaloir une vision plus utilitariste de l'intérêt général. Ainsi, la contractualisation semble une manifestation de la résurgence des théories classiques sur l'impôt, optant pour l'impôt-prix prélevé par un État prestataire et dû par des contribuables consommateurs et surtout mobiles.

Enfin, il semblerait que la contractualisation en droit fiscal ne transforme par les rapports sociaux, elle les aménage tout au plus. La contractualisation s'observe partiellement et inégalement dans le processus d'imposition, mais elle ne saurait entraîner une mutation des rapports sociaux et par là-même remettre en cause le fondement de l'impôt. Pour les contribuables, l'impôt se présente ou devrait se présenter comme une expression et une condition au maintien du lien social, réaffirmant ainsi l'équilibre annuellement consenti par la communauté : « tout fait d'imposition donne lieu à un enchevêtrement entre ce que les vies individuelles recèlent de plus particulier et ce que la sphère commune recèle de plus général ».

FINANCES PUBLIQUES

Le budget 2019 : Un budget de stabilisation ou de relance ?

Centre Marocain de conjoncture n° 307/novembre 2018

Contexte macroéconomique et hypothèses retenues

Le projet de loi de finances pour l'année 2019 s'inscrit dans une conjoncture économique internationale caractérisée par la poursuite du raffermissement de l'activité économique mondiale. Sur le plan national, la croissance devrait atteindre 3,2% en 2019 selon les prévisions du ministère des finances. Elle devrait s'établir à 3,5% en 2018, sous l'effet conjugué de la hausse de la valeur ajoutée agricole de 5,3% et du PIB non agricole de 3,3%. Hors agriculture, l'économie marocaine devrait enregistrer une croissance de 3,3% en 2018 et de 3,8% en 2019. L'année 2019 devrait par ailleurs confirmer l'orientation positive des Métiers Mondiaux du Maroc et le rétablissement de plusieurs secteurs aux résultats insuffisants au cours des dernières années.

Ces projections économiques sont établies sur la base d'un ensemble d'hypothèses concernant l'environnement national et international.

Sur le plan national, la prévision quant à la production céréalière table sur 103 millions de quintaux en 2018 et de 70 millions de quintaux en 2019 conjuguée à une consolidation des performances des autres cultures et de l'élevage.

Sur le plan international, les hypothèses adoptées se rapportent notamment aux perspectives des cours des matières premières, à la parité de change et à la demande adressée au Maroc. Ainsi, le prix du pétrole devrait continuer de subir des pressions à la hausse du fait de sa forte sensibilité aux aléas géopolitiques. Le prix moyen du Brent devrait s'établir à une moyenne de 70 dollars en 2018

et 72 dollars en 2019 contre 54 dollars en 2017. Les cours du gaz butane enregistrent une évolution dans le même sens passant à 534 la tonne sur les neuf premiers mois de 2018 après une moyenne de 468 dollars sur l'année 2018, année qui a déjà enregistré une hausse de 31% en glissement annuel par rapport à 2017. Le gouvernement table sur un cours moyen de 560 dollars en 2019. Les perspectives d'évolution de la demande étrangère adressée au Maroc sont globalement favorables malgré un léger ralentissement de son rythme de croissance -hors produits de phosphates et dérivés- à 3,8% en 2019 après 4,3% en 2018. La demande en provenance des pays de l'U E devrait accélérer sa croissance à 4% après 3% en 2018. En revanche, celle provenant des pays hors U E devrait décélérer à 3,4% en 2019 contre 5,8% en 2018.

Les priorités du Projet de Loi de Finances 2019

Le Projet de Loi de Finances 2019 est structuré autour d'actions et objectifs prioritaires qui portent la marque des récentes orientations royales. Ces priorités portent sur:

- Le renforcement des politiques sociales et leur priorisation en vue de participer d'un modèle de développement plus inclusif. L'enseignement, la santé, l'emploi et l'accélération du dialogue social sont au premier plan
- La poursuite des stratégies sectorielles et des grands chantiers dans l'objectif de dynamiser la croissance économique. Un intérêt particulier porté au soutien à l'investissement privé et à l'entreprise.

- La poursuite des grandes réformes, notamment la réforme de la justice, la lutte contre la corruption et la concrétisation de la régionalisation avancée. Figure également sous cette rubrique la poursuite de la réforme fiscale avec, pour principales composantes, l'élargissement de la base imposable, le renforcement du contrôle, le réexamen des incitations fiscales et l'accélération la résorption des retards de paiement en faveur des entreprises.

- La préservation des équilibres macroéconomiques: le Projet prévoit plusieurs actions dans le sens dont la maîtrise de la masse salariale, la rationalisation des dépenses publiques, l'amélioration de l'efficacité des dépenses d'investissement et l'encadrement des subventions de l'Etat accordés aux établissements et entreprises publics.

Panorama des prévisions des recettes et dépenses de l'Etat

Les prévisions de recettes et de dépenses pour l'année 2019 devraient se traduire par un déficit budgétaire de l'ordre de 3,7% du PI B hors privatisation.

Les recettes de l'Etat

Elles devraient atteindre 247 milliards de dirhams, s'inscrivant en hausse de 6,8% par rapport aux prévisions actualisées concernant l'année 2018. Cette évolution est imputable aussi bien aux recettes fiscales qui augmenteraient de 5,8% qu'à celles non fiscales qui s'accroitraient de 18,7%. Au registre des impôts directs qui devraient marquer une progression annuelle de 9,1% et rapporter quelque 102,7 milliards de dirhams, les recettes relatives à l'impôt sur les sociétés devraient augmenter de 7,7% à 52 milliards de dirhams alors que l'impôt sur le revenu progresserait de 6,7% à 44,6 Mds, soit l'équivalent de 3,8% du PI B en 2019. Estimées à 89,8, les recettes au titre des impôts indirects seraient en hausse de 3,6% à la faveur d'une bonne orientation des recettes de la TVA et de

la taxe intérieure de consommation. Les recettes non fiscales devraient afficher une nette performance de 18,7% à 23,7 milliards. Les recettes de privatisation devraient y contribuer pour un montant de 5 milliards.

Les dépenses de l'Etat

Les prévisions des dépenses ordinaires s'établissent à 233,8 milliards, en augmentation de 7,2%. Rapportées au PI B, ces dépenses représenteraient près de 20% en 2019 contre 19,5% en 2018. Les dépenses en biens et services et la masse salariale enregistrent des taux de croissance de 7,3 et 4%, avec un total de 199 milliards. Les charges et les intérêts de la dette atteindraient 28,7 milliards, en hausse de 6,4% et représenteraient 2,4% du PI B. L'appui aux politiques sociales se manifeste par l'augmentation des dépenses allouées aux secteurs sociaux, notamment l'enseignement et la santé qui verront leurs enveloppes budgétaires passer respectivement, de 62,95 à 68,3 milliards, et de 14,8 à 16,3 Mds de dirhams entre 2018 et 2019.

Quant aux dépenses d'investissement, le PLF prévoit de les porter à 73,37 milliards de dirhams, soit une augmentation de 7,5 par rapport à 2018.11 est à rappeler que les dépenses d'investissement se sont inscrites pendant la dernière décennie sur une tendance haussière avec une moyenne de 6% du PI B sur la période 2008-2017 contre 4% entre 2001 et 2007.

FINANCES PUBLIQUES

Le contrôle interne budgétaire

Loïc LEVOYER : Maître de conférences habilité à diriger des recherches à l'Université de Poitiers.

Revue française de droit administratif n° 4/juillet-août 2018

Depuis bientôt deux décennies, la modernisation de la gestion publique mise en œuvre dans la plupart des États européens conduit à l'accroissement de l'autonomie des gestionnaires par l'allègement des contrôles externes a priori et le développement du contrôle interne, intégré aux activités opérationnelles. Le mouvement international en faveur de la normalisation des comptes et de leur certification par un auditeur externe a largement facilité cette évolution¹. L'édition de référentiels de normes déontologiques et professionnelles édictés en grande partie à l'échelle internationale et européenne, à la fois pour le secteur privé et le secteur public, a également contribué à diffuser en France une culture de l'audit et du contrôle interne.

L'exigence attachée à l'emploi des ressources publiques conformément à l'intérêt général et au cadre fixé par les normes en vigueur a aussi conduit les administrations publiques à intégrer la dimension interne du contrôle au sein d'une problématique plus générale de garantie effective du bon emploi des ressources. C'est d'ailleurs parce que la gestion par la performance est apparue comme une réponse possible aux doutes nés sur l'efficacité de l'action publique que la nécessité de disposer d'outils de pilotage financier des administrations publiques s'est imposée. La gestion par la performance et, à sa suite, l'introduction de nouvelles modalités de contrôle sont en effet l'aboutissement d'efforts de longue haleine réalisés par un certain nombre de pays occidentaux - dont la France -- pour moderniser le fonctionnement de leur

administration. C'est la logique du contrat de performance, garantissant aux structures chargées de l'exécution du service public une plus grande liberté de gestion en échange d'un engagement en termes de résultats et de reporting, qui a conduit à la mise en place de nouveaux systèmes d'information. Le contexte de raréfaction des ressources, l'émergence du thème de la value for money chez les contribuables tout autant que l'impératif de soutenabilité financière ont largement favorisé ce mouvement. En France, la rénovation en profondeur du système comptable et financier et à sa suite l'exigence d'une plus grande qualité comptable¹ ont été décisives dans la formalisation d'un contrôle budgétaire interne. Le mouvement général de différenciation des fonctions de définition et d'exécution budgétaires, de même que le nouveau partage des fonctions d'ordonnateur et de comptable public, sont également pour beaucoup dans la consécration juridique récente du contrôle interne budgétaire (CIB) et du contrôle interne comptable (CIC) auquel il est le plus souvent associé.

Prolongement du contrôle budgétaire exercé en France par le ministre du budget, le contrôle interne budgétaire est un contrôle d'une nature singulière en ce qu'il est défini, arrêté et mis en œuvre par les services ministériels eux-mêmes, en qualité de gestionnaires des crédits. Le contrôle interne budgétaire est ainsi, avant tout, un processus d'exécution-vérification-évaluation de la soutenabilité budgétaire et de la comptabilité budgétaire, intégré aux

activités des services et réalisé directement par eux.

Introduit récemment dans notre ordre juridique, le contrôle interne budgétaire demeure encore méconnu et sa portée effective sur les objectifs qui lui sont assignés reste à évaluer. Son introduction traduit cependant une prise en compte par le droit, de dispositifs d'origine managériale et de pilotage financier des administrations au service d'une fonction financière préventive. Cette fonction, essentielle dans le contexte budgétaire actuel, explique pour beaucoup le caractère variable du contrôle interne budgétaire et ses multiples dimensions.

Un contrôle récent aux fonctions financières préventives

Longtemps cantonné au secteur privé, le contrôle interne s'est imposé à la sphère publique au niveau international depuis le milieu de la décennie 90 et beaucoup plus récemment au niveau national en raison d'une introduction plus tardive d'une gestion par la performance. C'est la loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001 (LOLF) qui a donné l'impulsion décisive tandis que la consécration juridique du contrôle interne budgétaire, de nature réglementaire, date des 28 juin 2011 et 7 novembre 2012. Cette consécration s'inscrit dans un cadre de gestion publique où l'anticipation, plus que jamais nécessaire, est à l'origine des fonctions financières préventives du contrôle interne budgétaire.

La consécration juridique du contrôle interne budgétaire

L'origine comptable du contrôle interne budgétaire explique largement que sa consécration juridique soit intervenue en France par le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP), qui complète l'organisation comptable proposée par la LOLF.

L'origine comptable du contrôle interne budgétaire

Le contrôle interne est un contrôle d'un genre particulier. C'est « un processus mis en œuvre par les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation et l'optimisation des opérations, la fiabilité des informations financières, et la conformité aux lois et aux réglementations en vigueur ». Le contrôle interne est par conséquent un contrôle au périmètre large, qui s'apparente à un dispositif - voire un système lorsqu'il est doté de mécanismes d'autocontrôle, d'auto-régulation et de mise à jour systématique - dans le but d'une plus grande fiabilité et d'un meilleur fonctionnement de l'administration.

Si les prémices du contrôle interne sont anciennes, la conceptualisation globale de ce contrôle remonte à la fin de la Seconde Guerre mondiale. La montée en puissance date toutefois de la décennie 70. C'est essentiellement aux États-Unis que le contrôle interne devait passer de l'état de technique réservée à des vérificateurs d'entreprises à l'état de culture, offrant aux dirigeants les moyens de vérifier la conformité de leur société aux dispositions. Anti-corruption du Foreign Corrupt Practices Act (FCA). Dans les années quatre-vingt l'AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) et l'IAA (Institute of Internal Auditors) publieront plusieurs normes relatives au contrôle interne et à l'audit interne. Le COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) diffusera à partir des années quatre-vingt-cinq les grands principes du contrôle interne aux organismes institutionnels américains, partenaires des entreprises:

La généralisation, hors de la sphère entrepreneuriale, du contrôle interne était ainsi lancée. Les années quatre-vingt-dix verront la diffusion au Canada, en Grande-Bretagne puis en France, d'une adaptation de

l'ICIF (Internal Control Integrated Framework) sous le nom de « Nouvelle pratique du contrôle interne. CIFI (Institut français des auditeurs et consultants internes) s'attachera à acculturer en France les personnes publiques et principalement les collectivités territoriales, au processus du contrôle interne. Par la diffusion du PIFC (Public International Financial Control), la Commission européenne contribuera à la fin des années 90 à la diffusion de notions de contrôle financier interne public 12. À la suite de certains scandales financiers intervenus aux États-Unis au début des années 2000, l'exigence de confiance dans l'information financière et comptable communiquée par les: entreprises conduira les législateurs à donner force obligatoire au contrôle interne. Ainsi, pour garantir la fiabilité des comptes, la loi Sarbanes-Oxley renforce le lien entre certification des comptes et contrôles internes en obligeant les commissaires aux comptes des sociétés américaines cotées en bourse à valider par un rapport le contrôle interne établi par la société. En Europe, et notamment en France, le législateur s'est inspiré de la législation américaine en prévoyant l'observation par les commissaires aux comptes des procédures de contrôle interne pour les sociétés faisant appel à l'épargne, dans le cadre de la loi dite « de sécurité financière », du 1^{er} août 2003 13. Plus largement, la mise en place par l'Union européenne d'un système de contrôle permettant de s'assurer que les fonds distribués par le biais des fonds structurels et du fonds de cohésion sont bien gérés - c'est-à-dire conformément aux objectifs à atteindre - et pas uniquement de manière régulière a largement contribué à diffuser une culture du contrôle interne financier. L'exigence de reprise de l'« acquis communautaire » en matière de contrôle des fonds publics par les pays candidats à l'entrée dans l'Union européenne aura également été un accélérateur de la diffusion de cette culture.

La recherche d'une plus grande fiabilité des comptes aura ainsi été à l'origine du contrôle

interne comptable précurseur du contrôle interne budgétaire.

L'impulsion décisive de la LOLF dans la consécration du contrôle interne budgétaire

L'origine anglo-saxonne du contrôle interne et son processus singulier, éloigné des contrôles administratif et financier classiques, explique pour une large part en France la consécration normative tardive du contrôle financier interne public. Si les exemples de contrôle interne au sein de l'administration publique - notamment celle des collectivités territoriales - remontent à plusieurs décennies 14, l'adoption de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances constitue incontestablement le tournant dans la formalisation et la généralisation de cette démarche de contrôle au sein de la sphère publique. En portant au niveau organique le principe de sincérité des comptes de l'État, la LOLF a amorcé une profonde mutation de la comptabilité publique ayant conduit à l'introduction par le constituant d'un article 47-2 dans la Constitution, disposant que « les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ». Ces dispositions ont renforcé les exigences de qualité comptable et de transparence financière, déjà présentes dans le plan de compte général (PCG). Ce faisant, elles ont conduit au développement du contrôle interne comptable et parallèlement budgétaire, en raison de l'obligation de certification des comptes par des auditeurs indépendants 16. L'affirmation réglementaire du contrôle interne budgétaire

C'est le décret n° 2011-775 du 28 juin 2011 relatif à l'audit interne dans l'administration d'État 17 qui consacre officiellement le contrôle interne comme « ensemble des dispositifs formalisés et permanents décidés par chaque ministre » visant à maîtriser les risques « liés à la réalisation des objectifs de

chaque ministère» IN et ceux « liés à la gestion des politiques publiques dont ces services ont la charge ». Afin de s'assurer de l'efficacité des dispositifs de contrôle interne une activité d'audit interne « exercée de manière indépendante et objective » doit donner à chaque ministre « une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations et lui apporter ses conseils pour l'améliorer ». Si le décret de 2011 relatif à l'audit interne dans l'administration définit le contrôle interne comme un processus intégré à d'autres processus visant à sécuriser des moyens et activités, la déclinaison en matière financière du contrôle interne est consacrée par le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) 21. Afin de satisfaire à l'exigence constitutionnelle de régularité et de sincérité des comptes des administrations publiques 21, le décret de 2012 généralise en effet le contrôle interne comptable et financier à l'ensemble des administrations publiques. Ce faisant, l'État s'inscrit dans la démarche de la directive 2011/85/UE du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des États membres, qui dispose que les États membres doivent mettre en place des systèmes de comptabilité publique fiables en droits constatés, soumis à un contrôle interne et à un audit indépendant.

Plus de dix ans après l'adoption de la LOLF, modifiant profondément la structure et l'exécution budgétaire de l'État, le décret CBC? Présente l'intérêt de consacrer à la fois le contrôle interne comptable et le contrôle interne budgétaire. Si dès 2005, le décret relatif au contrôle financier au sein des administrations de l'État 2~ amorçait une telle consécration, en recentrant le contrôle financier sur les principaux enjeux 2" le contrôle interne budgétaire n'était pas pour autant consacré en tant que tel. Certes, en chargeant les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels 26 de s'assurer de la conformité de l'exécution à l'autorisation budgétaire, notamment par le biais d'un visa

préalable sur les engagements de dépenses à forts enjeux, la logique du contrôle interne était largement enclenchée. La participation de l'autorité chargée du contrôle financier à « l'identification et à la prévention des risques financiers ainsi qu'à l'analyse des facteurs explicatifs de la dépense et du coût des politiques publiques» 2N annonçait logiquement la reconnaissance juridique du contrôle interne budgétaire. Il faudra toutefois attendre le décret CBC? Pour définir les fonctions du contrôle interne budgétaire.

Les fonctions du contrôle interne budgétaire

Maîtriser les risques afin d'atteindre des objectifs financiers préalablement définis constitue la fonction centrale du contrôle interne budgétaire. Ce contrôle, focalisé sur les objectifs de qualité de la comptabilité budgétaire et de soutenabilité de la gestion, vise au respect de l'autorisation budgétaire donnée par le Parlement - ou de toute autre assemblée délibérante - dans son cadre annuel et pluriannuel. Le contrôle interne budgétaire s'intègre ainsi aux activités ordinaires de gestion budgétaire. Il vise à les sécuriser et ce faisant, le cas échéant, à prévenir les contentieux. La qualité de la comptabilité et la soutenabilité budgétaires constituent les deux fonctions du contrôle interne budgétaire tel qu'il est défini, par son objet, à l'article 170 du décret GBCP.

L'amélioration de la qualité de la comptabilité budgétaire

Le lien étroit entre la dimension budgétaire et comptable du contrôle interne est clairement mis en évidence à l'article 170 du décret GBCP. La première finalité du contrôle interne budgétaire consiste en effet en l'amélioration de la qualité de la comptabilité budgétaire, autonome depuis le décret GBCP.

Fondée sur une comptabilité de caisse (encaissements et décaissements), la

comptabilité budgétaire retrace trois comptabilités distinctes: la comptabilité des autorisations d'engagement, d'une part, qui porte sur les autorisations d'engagement (AE) lesquelles constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être engagées par la personne publique pendant l'exercice ; la comptabilité des recettes et des crédits de paiement, d'autre part, qui porte sur les crédits de paiement (CP) qui eux-mêmes constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être payées par la personne publique pendant l'exercice; la comptabilité des autorisations d'emplois enfin, qui porte sur le suivi des emplois dans le respect du plafond autorisé 29. La comptabilité budgétaire permet ainsi de rendre compte de l'autorisation budgétaire et de l'usage qui en est fait. En ce sens, elle est le support indispensable pour le pilotage et l'évaluation de la gestion.

La qualité de la comptabilité budgétaire repose sur la satisfaction à neuf critères explicitement posés par l'article 170 du décret GBCP. Il s'agit des critères de réalité, de justification, de présentation et bonne information, de sincérité, d'exactitude, de totalité, de non-compensation, d'imputation et de rattachement à la bonne période comptable et au bon exercice. Ces critères reprennent des exigences constitutionnelles (sincérité et exactitude des comptes) JO et des principes bien connus des finances publiques (non-compensation, bonne imputation budgétaire) JI et de comptabilité publique (principe du rattachement à la bonne période comptable et au bon exercice) J2. Ils consacrent également des formulations moins habituelles et aux contours plus incertains (critères de totalité, de réalité, de présentation et bonne information) qui s'inscrivent dans une démarche de transparence et de sincérité budgétaires. L'ensemble de ces critères participent tous d'une « démarche qualité » et s'inscrivent dans une perspective de certification des comptes. Le lien étroit entre le contrôle interne budgétaire et le contrôle interne comptable est clairement établi dès lors que certains critères

de qualité de la comptabilité budgétaire reprennent ceux de la comptabilité comptable.

L'objet du contrôle interne budgétaire consiste à fournir une assurance raisonnable sur la qualité de la comptabilité budgétaire. La vérification du respect des critères de qualité entre ainsi pleinement dans le champ du contrôle interne budgétaire, En veillant à garantir une comptabilité budgétaire de qualité, le contrôle interne budgétaire contribue par conséquent à assurer la régularité du processus budgétaire et la fiabilité du compte-rendu de l'exécution budgétaire. Ce faisant, le cm participe au niveau de l'État du contrôle de l'exécution des lois de finances et pour l'ensemble des personnes publiques de la bonne exécution des budgets. Il relève de la sorte du contrôle démocratique et permet de remplir une seconde fonction: celle de la soutenabilité de la programmation et de l'exécution budgétaires.

La soutenabilité budgétaire de la programmation et de son exécution

Aux termes de l'article 170 du décret GBCP, le contrôle interne budgétaire a pour objet de maîtriser les risques afférents à la poursuite des objectifs de soutenabilité de la programmation budgétaire et de son exécution. Le CIB est ainsi directement lié à l'autorisation donnée par le Parlement. Il vise son respect, dans ses différentes dimensions temporelles, tout au long du processus de gestion. Il s'attache, au niveau de chaque programme du budget de l'État, à garantir l'adéquation entre l'activité prévisionnelle des services et la programmation correspondante des crédits et emplois. Chaque ministère doit en effet prévoir une programmation physico-financière mettant en adéquation les crédits et les activités des services. Cette programmation doit être déclinée sur deux années au moins .u. Aux termes de l'article du décret GBCP, le processus de programmation, sur lequel repose la soutenabilité, est conçu « selon un référentiel propre à chaque ministère, dans le

respect des règles fixées par arrêté du ministre chargé du budget ». Le référentiel ministériel d'activités, structuré par programme, décrit l'ensemble des activités menées par les services d'un ministère pour la mise en œuvre de chacun des programmes dont il relève ou qu'il pilote. Construit en lien direct avec la nomenclature budgétaire de chaque programme, le référentiel d'activités contribue à assurer la traçabilité de la dépense en cours de gestion et à présenter une déclinaison opérationnelle des actions des programmes en lien avec les budgets opérationnels de programme (BOP) et unités opérationnelles (UO). Conçu pour garantir la soutenabilité budgétaire, le référentiel d'activités est susceptible d'évolution en fonction de la réalisation des actions et sous-actions des programmes et de l'adaptation de la nomenclature budgétaire. En tant qu'élément structurant du processus de programmation budgétaire, le référentiel permet l'articulation entre les décisions ou actes de gestion et leur portée budgétaire. Il contribue ainsi directement à la soutenabilité budgétaire des programmes.

Dans ce cadre, le contrôle interne budgétaire joue un rôle déterminant puisqu'il s'attache à vérifier et à maîtriser l'articulation entre les actions menées et les crédits disponibles. Le contrôle interne budgétaire est ainsi directement lié aux activités et au référentiel d'activités de chaque ministère. Il vérifie que les actions conduites sont compatibles avec les engagements budgétaires conformément à la trajectoire des finances publiques adoptée par le Parlement. Le contrôle interne budgétaire permet ainsi de maîtriser les conséquences des engagements budgétaires en cours d'année et pour les années ultérieures. Ce faisant, il s'adapte à la réalité de la gestion et aux objectifs de soutenabilité de la programmation budgétaire, déclinée à la fois de manière infra-annuelle en vue de détailler la gestion et de manière pluriannuelle pour prendre en compte les conséquences des gestions passées et configurer la gestion sur les exercices

ultérieurs. Au service de la programmation et de l'exécution budgétaires, la soutenabilité budgétaire modèle le cm, qui évolue en fonction de ses objectifs. D'une administration à une autre, le processus de contrôle interne budgétaire est par conséquent différent. Variable, il s'adapte en fonction des situations et de l'accentuation mise sur certains aspects de ses multiples dimensions.

Un contrôle variable aux dimensions financières multiples

Définir et qualifier la nature juridique du contrôle interne budgétaire n'est pas chose aisée. Le champ d'application et les multiples dimensions de ce contrôle, qui varie en fonction des administrations, du contexte budgétaire et des acteurs qui le mettent en œuvre, expliquent pour partie ces difficultés.

Définition et nature juridiques du contrôle interne budgétaire

Directement dérivé de la notion anglo-saxonne d'« internal control » dans le cadre du New public Management 35, le contrôle interne implique la maîtrise de l'organisation et l'adéquation des moyens ainsi que la conformité aux procédures et la sécurité des mécanismes. Ces aspects expliquent que le contrôle interne, tout comme le cm qui en est un prolongement spécifique, soit à la fois difficile à définir et à qualifier, en résonance avec le concept large qui le sous-tend.

La définition juridique du contrôle interne budgétaire

L'introduction du contrôle interne budgétaire et comptable dans notre ordre juridique traduit le passage d'une conception des opérations financières fondée sur la notion de pure régularité à une conception fondée sur une approche par les risques et les enjeux. L'objectif est d'améliorer la traçabilité de l'activité qu'elle soit budgétaire ou comptable dans une perspective de diminution des

risques, de soutenabilité budgétaire et d'amélioration de l'audibilité des comptes. Sans abandonner la notion de régularité des opérations, la démarche de contrôle interne oriente davantage l'action en fonction d'une hiérarchisation des risques et des enjeux. L'allègement des contrôles du comptable public dans une logique partenariale procède de cette démarche qui rompt avec l'esprit de l'ancienne ordonnance du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique.

La définition du contrôle interne retenue par le décret du 7 novembre 2012 prend acte de ce changement. Elle réalise une distinction entre le contrôle interne comptable et le contrôle interne budgétaire 37 tout en précisant que l'objet de ces deux contrôles est lié. L'idée est ici d'organiser un processus complet de contrôle qui facilite à la fois le pilotage budgétaire et la reddition de comptes fiables et sincères. Le contrôle interne budgétaire apparaît ainsi comme un sous-ensemble du domaine plus vaste que constitue le contrôle interne « administratif », distinct du contrôle de gestion.

Une composante du contrôle interne « administratif »

Le contrôle interne apparaît comme un dispositif par lequel un service de l'administration organise ses travaux, de manière à assurer le respect des règles de procédure en vigueur, à supprimer les risques d'erreur ou de manipulation sur les données ou les résultats et, plus généralement, à garantir en permanence un niveau élevé de qualité de son activité. Le contrôle interne doit par conséquent être intégré aux missions de chaque agent sous la responsabilité d'un responsable hiérarchique, lui-même placé sous la supervision générale d'un responsable du contrôle interne. C'est une « démarche » qui doit être prise en compte dans le projet de service et accompagner au quotidien le travail des agents.

Le contrôle interne est, pour l'État, défini à l'article 1 " du décret relatif à l'audit interne: « le contrôle interne est l'ensemble des dispositifs formalisés et permanents décidés par chaque ministre, mis en œuvre par les responsables de tous les niveaux, qui visent à maîtriser les risques liés à la réalisation des objectifs de chaque ministère »³⁸. Le contrôle interne budgétaire est une composante du contrôle interne, une forme particulière de ce contrôle. Il est défini, par son objet, à l'article 170 du décret GBCP : « Le contrôle interne budgétaire a pour objet de maîtriser les risques afférents à la poursuite des objectifs de qualité de la comptabilité budgétaire tenue et de soutenabilité de la programmation et de son exécution »,

L'intégration de la démarche de contrôle interne budgétaire au déroulement quotidien des missions budgétaires des administrations donne à ce dernier une place à part au sein de la typologie des contrôles pratiqués par l'administration. Ce n'est pas au sens traditionnel du terme un « contrôle de régularité » destiné à vérifier a posteriori la légalité d'une décision administrative, le respect d'une procédure ou le bon emploi de fonds publics. C'est davantage un « dispositif », une « démarche », variable dans son ampleur et sa nature, visant à apprécier certes la régularité, la fiabilité et la qualité des données et travaux produits par les services et administrations mais également les risques encourus et les voies les mieux adaptées pour les maîtriser. Le contrôle interne budgétaire est par conséquent fonction du système dans lequel il se déploie. En fonction des objectifs budgétaires définis il ne s'exerce pas de la même manière, à la même échelle, selon les contextes et les structures. Ce qui au sein d'une administration constituera un élément déterminant du processus de contrôle interne en raison des facteurs de risques identifiés ne fera pas nécessairement l'objet d'une attention particulière dans une autre administration à l'organisation et au fonctionnement différents ... Il va de soi, par exemple, que le déroulement

d'un contrôle interne au sein d'un service public industriel et commercial nécessite des adaptations particulières par rapport au même contrôle dans un service public administratif. Le caractère adaptable du contrôle interne est un élément qu'il partage avec le contrôle de gestion dont il se distingue pourtant, tout comme l'audit interne.

Un contrôle distinct du contrôle de gestion et de l'audit interne

Le contrôle interne budgétaire se distingue du contrôle de gestion, bien que certains traits soient communs en raison notamment de leur déploiement de plus en plus large dans les administrations .19. Selon P. Lubek, « le contrôle de gestion est un processus de pilotage par lequel le responsable d'un service gestionnaire se met à même d'atteindre ses objectifs, en préparant, puis en suivant et analysant, à la fois en temps réel et ex post, les résultats de son service et de ceux qui lui sont rattachés, pour anticiper, expliquer, et réduire les écarts entre ses performances réelles et ses prévisions ». Plus largement le contrôle de gestion « désigne tout procédé destiné à mesurer la performance qu'il s'agisse d'une entreprise, d'une administration ou de toute autre organisation ». Le contrôle de gestion est par conséquent un processus par lequel le responsable d'un service administratif se donne la capacité d'atteindre ses objectifs dans une logique de recherche de performance et d'amélioration continue de la qualité. Il mesure le rapport entre les moyens, l'activité et les résultats obtenus. L'objectif pour le responsable consiste à anticiper, expliquer et à « réduire les écarts entre ses performances réelles et ses prévisions ». Aide à l'analyse de l'activité pour améliorer l'efficacité socio-économique, la qualité du service rendu et l'efficacité de la gestion, le contrôle de gestion a pour finalité d'améliorer, à chaque échelon, le pilotage des services. Par un travail de préparation, de suivi et d'analyse de l'activité, il permet de faciliter le dialogue entre les

responsables opérationnels de la gestion. Distinct du contrôle interne budgétaire qui est davantage destiné à maîtriser un ensemble de risques, le contrôle de gestion partage toutefois avec le contrôle interne la nature processuelle du contrôle et l'utilisation de techniques financières communes de contrôle. De même, tout comme le contrôle de gestion, le cm nécessite l'adhésion et une interaction réelle entre le service exécutant et le service ou les personnes chargées du contrôle pour la définition des objectifs, des moyens nécessaires à leur réalisation et des mesures de leur réussite. Le contrôle de gestion est ainsi le complément naturel du contrôle interne budgétaire

L'audit se distingue également du contrôle interne. C'est un processus systématique, indépendant et documenté permettant de recueillir des informations objectives pour déterminer dans quelle mesure une entité satisfait aux exigences d'un référentiel ". C'est pour l'Institut français de l'audit et du contrôle internes (IFACI), une « activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité ». Adapté au secteur public, l'audit interne a pour objectif de déceler les dysfonctionnements des services, d'apprécier la manière dont ces derniers prennent en compte et gèrent les risques internes ou externes, de porter un jugement sur l'effectivité et l'efficacité de leur contrôle dans une démarche continue d'amélioration. Après une évaluation du processus de contrôle interne, les auditeurs internes, indépendants des services opérationnels, peuvent proposer, au plus haut niveau de l'entité considérée, les corrections nécessaires au respect de la régularité, à

l'amélioration de l'efficacité et de l'efficience, au renforcement de l'organisation structurelle, des processus et des systèmes d'information. L'objectif est d'améliorer la performance publique. L'audit est donc intimement lié au contrôle interne. Il est normalisé à l'échelle internationale dans sa composante comptable et financière. Dans la perspective de la certification, il s'attache à ce que les comptes soient réguliers, sincères et donnent une image fidèle de la situation financière de l'entité auditée.

Audit et contrôle de gestion se distinguent donc du contrôle interne et du contrôle interne budgétaire mais participent toutefois d'une même démarche qui vise pour l'État, dans le sillage de la loi organique relative aux lois de finances, à améliorer la performance de la gestion publique.

La nature juridique du contrôle interne budgétaire

Le contrôle interne budgétaire est difficilement classable parmi la nomenclature traditionnelle des contrôles financiers publics. En effet, il n'est en rien un contrôle juridictionnel et ne relève ni du contentieux administratif ni du contrôle des comptes des comptables publics. Les objectifs généraux qui lui sont assignés - l'amélioration de la qualité de la comptabilité et de la soutenabilité budgétaires - et surtout l'absence de sanction individuelle l'éloignent des contrôles juridictionnels classiques. Il n'a pas non plus de finalité répressive, ni même vocation à empêcher ou interdire l'exécution financière. Contrôle administratif au sens où il concourt à l'amélioration de la qualité du fonctionnement de l'administration, le CIB est un contrôle financier d'un genre particulier.

Défini comme un « contrôle budgétaire a priori exercé sur l'ordonnateur, avant l'engagement et avant l'ordonnancement d'une dépense publique, afin d'en vérifier la conformité aux objectifs de la bonne gestion financière publique imposée par la LOLF (régularité,

risques, qualité, justification et soutenabilité budgétaire) », le contrôle financier ne s'épuise pas dans le contrôle a priori. Lato sensu, le contrôle financier « comprend aussi notamment le contrôle budgétaire interne au ministère (art. 170 D. du 7 nov. 2012), les contrôles externes de l'inspection générale des finances (art. 61 D. 7 nov.), du Parlement (art. 49 et 58 LOLF) et de la Cour des comptes (art. 58 LOLF et art. 151 D. 7 nov.) » 51.

La singularité du contrôle interne budgétaire tient ainsi, non pas à sa nature « endogène » à l'administration, par opposition au contrôle « exogène » ou « externe », mais au fait qu'il ne correspond à un contrôle ni a priori ni a posteriori. Parce qu'il n'est pas figé dans le temps et qu'il s'adapte en continu à la chaîne de la dépense, il s'inscrit dans le sillage des contrôles issus de la logique de la budgétisation par la performance. Après la transformation des contrôles exercés par les contrôleurs budgétaires et comptables qui sont passés d'un contrôle a priori systématique à un contrôle a priori modulé et a posteriori par sondages, le contrôle interne budgétaire poursuit ainsi l'évolution du contrôle financier public ". En s'inscrivant dans un processus d'amélioration continue de la gestion publique et en devenant une modalité de l'exécution des budgets, le contrôle interne budgétaire reprend la logique du contrôle de gestion, associé à l'ensemble des étapes de la chaîne financière. Le contrôle interne budgétaire ne se réduit donc pas à une simple activité stricte de contrôle. C'est un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque organisation, contribuant à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources.

Le CIB se distingue également des autres contrôles internes non pas en ce qu'il est obligatoire - puisqu'en dehors de la fonction parlementaire, de la fonction juridictionnelle ou de la fonction pédagogique et scientifique dans l'enseignement supérieur, toute

l'administration fait l'objet d'un contrôle interne - mais en ce qu'il n'est pas exercé par un corps d'inspection spécial, dédié et formé à cette fin. À l'image du contrôle de gestion, le contrôle interne budgétaire n'est pas en effet exercé par un corps spécialisé mais repose sur de multiples acteurs dans une logique continue d'évaluation où les participants des différentes phases du processus budgétaire interrogent en permanence leur pratique. En fonction du contexte et de la structure administrative dans lesquels le contrôle interne se déploie, de nombreux acteurs, de positionnement hiérarchique multiple, interviennent. C'est une chaîne de responsabilités avec des implications variées et changeantes des acteurs en fonction de la configuration budgétaire et administrative des services dans laquelle le CIB se déploie. Cette singularité du contrôle interne budgétaire, parfaitement conforme à l'idée selon laquelle il est conçu comme une succession de phases, de points de contrôle enchaînés logiquement, a comme corollaire la dilution des responsabilités des agents impliqués dans ce « dispositif de contrôle ». Le risque, dès lors, de perdre l'efficacité du contrôle est réel. Le risque d'un manque d'indépendance des contrôleurs ne l'est pas moins. La caractéristique commune des corps d'inspection interne est en effet leur compétence et leur indépendance, qui leur confèrent non seulement l'autorité nécessaire à l'exercice de leur mission mais encore la légitimité pour agir. Il n'en est rien pour le CIB. Pour éviter cet écueil, le contrôle interne budgétaire est placé sous la responsabilité du responsable de la fonction financière de chaque ministère (RFFiM), qui, en lien étroit avec le secrétaire général chargé de l'ensemble du processus de contrôle interne, définit, met en place et suit les dispositifs de contrôle interne budgétaire. De même, au niveau déconcentré, un responsable du contrôle interne budgétaire doit être désigné. Il intervient sous l'autorité du responsable de l'ensemble du processus du contrôle interne, généralement un haut fonctionnaire (préfet,

directeur régional ou départemental d'administration, etc.).

La plasticité du contrôle interne budgétaire amène à interroger sa juridicité. Incontestablement, il relève du droit souple. Le CIB est toutefois une technique normative en ce qu'il pose des modèles, des normes de référence à suivre par l'administration. Certes, le cadre interministériel de référence du CIB prend davantage la forme d'une invitation que d'une prescription. Cependant, il guide l'administration dans la tenue de la comptabilité budgétaire et dans la soutenabilité budgétaire de la programmation et de son exécution. En ce sens, on peut lui reconnaître une « impérativité », au sens où, selon les termes du professeur Denis de Bechillon, ses valeurs sont « admises et partagées par celui à qui s'adresse la recommandation »⁵, en l'occurrence l'ensemble des agents publics concernés par sa mise en œuvre. La juridicité d'un dispositif peut également se déduire de la position et de la qualité de son responsable. La définition par le ministre chargé du budget du cadre de référence interministériel du CIB contribue incontestablement à sa juridicité, de même que sa mise en œuvre par chaque ministre sous la supervision du secrétaire général. Enfin, l'élaboration collaborative du processus de contrôle interne est propre à créer un consensus autour de sa mise en œuvre et des conséquences opérationnelles de ses résultats, autant d'éléments qui assurent une certaine efficacité au CIB et participent de sa juridicité. Cela étant, le contrôle interne budgétaire, processus administratif interne, reste profondément lié aux acteurs qui le mettent en œuvre bien que ses champs d'application couvrent l'ensemble du processus budgétaire.

Champs d'application et acteurs du contrôle interne budgétaire

Par la mise en œuvre de procédures de suivi budgétaire rigoureuses et l'utilisation de moyens d'alerte adaptés tout autant que par la

pratique de comptes rendus précis, le contrôle interne budgétaire peut être un outil efficace de clarification des responsabilités et des compétences au sein d'une administration. Pour ce faire, les champs d'application et les acteurs du contrôle interne budgétaire doivent être parfaitement définis et identifiés.

Les champs d'application du contrôle interne budgétaire

Le contrôle interne budgétaire couvre l'ensemble des processus de dépenses et de recettes de la programmation jusqu'au règlement ou l'encaissement. À ce titre, dans le cadre de la vérification de l'atteinte des objectifs de soutenabilité budgétaire et de qualité de la comptabilité budgétaire, il concentre son attention sur la mise en place des crédits, l'engagement des dépenses, la délivrance du visa sur les actes (imputation, exactitude) et en amont sur la programmation des activités et leur soutenabilité budgétaire. En s'attachant à la fiabilisation des engagements, il constitue ainsi un rouage essentiel pour garantir la qualité de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale.

Centré sur la qualité de la comptabilité budgétaire et la soutenabilité budgétaire, le champ du CIB rejoint celui du contrôle budgétaire, exercé conformément à l'article 87 du décret GBCP, par un contrôleur budgétaire placé sous l'autorité du ministre chargé du budget. Le contrôle budgétaire porte en effet sur « l'exécution des lois de finances et a pour objet d'apprécier le caractère soutenable de la programmation, et de la gestion en cours, au regard des autorisations budgétaires, ainsi que la qualité de la comptabilité budgétaire » 5. La bonne imputation de la dépense, la disponibilité des crédits et des emplois, l'exactitude de l'évaluation et leur incidence sur la programmation sont autant d'éléments vérifiés par le contrôle budgétaire. En s'attachant à la prévention et à la maîtrise des risques relatifs au processus de la dépense, la

démarche du contrôle interne budgétaire intègre également ces éléments de contrôle. Cependant, les champs du contrôle budgétaire et du contrôle interne budgétaire ne se recoupent pas totalement. Si le contrôle budgétaire contribue, comme le CIB, à l'identification et à la prévention des risques encourus en matière de dépenses, il s'intéresse, à la différence du contrôle interne budgétaire, aux facteurs explicatifs de la dépense et au coût des politiques publiques. De même, le contrôleur budgétaire est amené à formuler des avis sur la soutenabilité des programmes et des BOP en début de gestion, ce qui n'est en rien la tâche du responsable de chaque ministère en charge du CIB. Le contrôle budgétaire se distingue enfin du contrôle interne budgétaire en ce sens qu'il n'est ni décidé ni mis en œuvre par le ministère auprès duquel il est placé mais au contraire est exercé pour le compte du ministre, chargé du budget en charge du contrôle financier.

De même, en s'attachant au respect des objectifs de soutenabilité budgétaire et à ceux de la qualité de la comptabilité budgétaire, le contrôle interne budgétaire a un champ d'intervention différent de celui du contrôle de gestion, qui vise à optimiser la performance de la gestion publique tant en matière de dépenses que de recettes 58. Si en facilitant le suivi de la soutenabilité budgétaire, le CIB constitue un apport précieux pour le pilotage des budgets, il n'est toutefois pas un appui direct au pilotage de gestion et de la performance de la dépense publique, fonctions spécifiquement dévolues au contrôle de gestion. Le contrôle interne budgétaire ne s'attache pas en effet à s'assurer de l'efficacité des politiques publiques et de l'optimisation des moyens. Il ne s'assure pas davantage de la qualité des informations contenues dans les documents budgétaires ni de celles relatives à l'analyse des coûts. La justification au premier euro ou volet performance des documents budgétaires, qui participent de la programmation et de la stratégie budgétaires, n'entrent pas plus dans son champ d'application. La recherche de la

qualité comptable et de la soutenabilité budgétaire sont les leitmotivs du contrôle interne budgétaire. J

Parce qu'il participe de la démarche globale de contrôle. Interne, le CIB bénéficie des travaux du contrôle interne comptable sur la qualité des paiements et des opérations de fin gestion. Toutefois, en raison de l'objet relatif à « la maîtrise des risques afférents à la poursuite des objectifs de qualité des comptes depuis le fait générateur d'une opération jusqu'à son dénouement comptable », les champs du contrôle interne budgétaire et du contrôle interne comptable restent distincts. 1

Les acteurs du contrôle interne budgétaire

Le contrôle interne et le contrôle interne budgétaire relève directement de la fonction managériale, l'implication des principaux responsables des administrations publiques dans le pilotage de ces contrôles apparaît naturelle et nécessaire tant l'exigence de soutenabilité budgétaire guide la gestion.

Conformément à l'article 170, alinéa 4, du décret GBCP, ministre chargé du budget définit le cadre de référence interministériel des contrôles internes budgétaire et comptable et veille, à sa mise en œuvre. C'est la Mission de l'audit et du contrôle internes budgétaires (MACIB), rattachée à la direction du budget qui élabore ce cadre de référence en lien avec celui du contrôle interne comptable. Cette mission a également vocation à accompagner les ministères qui le souhaitent dans le déploiement du contrôle interne budgétaire.

Selon l'organisation propre à chaque administration, 1 acteurs impliqués dans le CIB peuvent intervenir à différents niveaux parfois confondus : stratégique ou opérationnel. Le niveau de pilotage stratégique fixe les orientations majeures CIB au sein du ministère et valide la cartographie des risques.

C'est le ministre ou son représentant qui intervient à ce niveau. L'instance de pilotage opérationnelle du CIB, présidée par le responsable de la fonction financière de chaque ministère (RFFiM), propose, quant à elle, les orientations opérationnelles de la fonction de contrôle interne budgétaire et en détermine l'organisation. Elle pilote la cartographie des risques et son actualisation. Elle veille à la réalisation des objectifs de qualité de la comptabilité budgétaire et de soutenabilité budgétaire, de même qu'à leur diffusion aux responsables et agents concernés. C'est cette instance qui valide l'évaluation du contrôle interne budgétaire et prépare le rapport annuel d'évaluation du ministère.

Par définition, le contrôle interne budgétaire est l'affaire de tous ceux dont l'activité peut avoir un effet sur la qualité budgétaire, par le biais notamment des exercices de programmation budgétaire de la gestion et de suivi de l'exécution. Par conséquent, nombreux sont les agents qui, à tous les niveaux - central, déconcentré, chez les opérateurs -, font vivre le contrôle interne budgétaire. C'est une force car cette logique permet l'implication des agents dans une démarche partagée de soutenabilité budgétaire. C'est également une faiblesse car l'implication d'un grand nombre d'agents est susceptible de diluer les responsabilités et in fine de limiter la portée du contrôle. Pour l'État, c'est le responsable de la fonction financière de chaque ministère, en lien avec le secrétaire général en charge de l'ensemble du contrôle interne, qui met en place et suit les dispositifs de contrôle interne budgétaire. Il arrête la politique de contrôle interne budgétaire et son déploiement dans le cadre des orientations définies par l'instance de pilotage stratégique. Il est « l'opérationnel » qui pilote le déploiement du contrôle interne budgétaire et organise le « reporting » permettant d'identifier et de traiter les incidents et anomalies.

La mise en œuvre du contrôle interne budgétaire relevant d'une démarche propre à chaque ministère et plus largement à chaque administration, les acteurs intervenant dans ce processus complexe peuvent naturellement varier en fonction des structures et des choix de gouvernance effectués. Quoi qu'il en soit, les responsables de contrôle interne ont l'obligation d'informer leur responsable et au niveau de l'État, le ministre dont il relève, des manquements et dysfonctionnements graves constatés. Ils sont par ailleurs des acteurs privilégiés pour formuler des propositions opérationnelles de modernisation de l'administration tant sont proches les fonctions de contrôle administratif et de conseil en gestion administrative. Comme le souligne le professeur Dominique Maillard Desgrées du Loû, « un bon contrôle ne se termine pas sans conseils » et « la distinction des institutions administratives de conseil et des institutions administratives de contrôle est fréquente mais trop schématique ». D'ailleurs, pour qu'un contrôle financier soit accepté dans sa fonction de censeur, il faut faire qu'il soit apprécié dans sa fonction de conseil. L'évaluation du dispositif du contrôle interne budgétaire est à cet égard déterminante.

Chaque année, l'évaluation du dispositif de contrôle interne budgétaire est réalisée par le contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM), conformément à l'article 171 du décret GBCP. Cette évaluation peut affecter les modalités de contrôle fixées par l'arrêté prévu dans l'article 105 du décret GBCP, qui « fixe les montants à partir desquels les décisions d'engagement ou d'affectation de crédits, les autorisations et actes de recrutement ainsi que les actes de gestion des personnels sont soumis au visa ou à l'avis préalable du contrôleur budgétaire. Ces montants sont fixés au regard de la qualité du contrôle interne budgétaire ». Le lien étroit entre le contrôle financier et le contrôle interne budgétaire, qui poursuivent une même finalité, apparaît ici clairement. Il est d'autant plus important que, suivant l'article 106 du décret GBCP, « en fonction des

résultats de l'évaluation prévue à l'article 171, tout ou partie des visas ou avis [du contrôleur budgétaire] peuvent être suspendus, pour une durée déterminée, par arrêté du ministre chargé du budget. La décision de suspension peut être reconduite dans les mêmes conditions », c'est-à-dire en fonction des résultats de l'évaluation du CIB. Le contrôle interne budgétaire apparaît donc comme une contribution déterminante à l'amélioration de la fluidité des processus budgétaires puisque de ses résultats peuvent découler des évolutions significatives en matière d'organisation et d'allègement des tâches. C'est la raison pour laquelle l'évaluation du contrôle interne budgétaire est intrinsèque à son organisation et doit être prévue dès son installation. Cette exigence nécessite la mise en place d'un système d'indicateurs et de tableaux de bord intégré à un dispositif de reporting. C'est à ce prix que la Mission de l'audit et du contrôle internes budgétaires peut concevoir de nouveaux outils et méthodes mis à disposition des différents ministères et proposer des améliorations en vue de la maîtrise des risques budgétaires. Ce faisant, l'introduction du contrôle interne budgétaire modifie substantiellement le rôle de la direction du budget du « ministère des finances » puisque sa moindre présence dans le suivi de la soutenabilité budgétaire des ministères implique en revanche une capacité d'analyse accrue de sa part pour mesurer les incidences de leurs choix.

Aux termes de cette étude, on s'accordera sur le fait que la portée juridique du contrôle interne budgétaire reste, à bien des égards, incertaine et au demeurant inégale selon les administrations dans lesquelles il est réellement mis en œuvre. On soulignera toutefois qu'il en va de même de la certification des comptes, dont personne ne remettra en cause l'intérêt à l'heure d'une probable généralisation à la sphère publique locale. Si « la certification semble se situer à la frontière du droit et appartenir à la catégorie, très générale et générique, de la « soft law », il n'en demeure

pas moins qu'elle a produit des effets juridiques notables, en témoigne la levée de certaines réserves substantielles prononcées par la Cour des comptes. Il en va de même avec le contrôle interne budgétaire qui, pour reprendre les termes du professeur Bouvier à propos de la certification des comptes, « constitue un excellent révélateur d'une transformation d'ampleur de nos institutions financières ». À cet égard le CIB est sans doute, dans le contexte actuel de rationalisation financière, l'un des moyens pour dégager des pistes d'amélioration de l'efficacité de l'action publique et in fine réduire le poids de la dépense publique. C'est aussi un cadre de référence qui guide l'action de l'administration et qui peut être un instrument d'introspection. C'est, quoi qu'il en soit, un instrument de « direction non autoritaire » " d'amélioration de la qualité comptable et de la soutenabilité budgétaire et, au-delà, un moyen au service du pilotage de l'action publique. Cependant, en ce domaine comme dans tant d'autres, un instrument ne remplacera jamais la volonté politique et la vigilance des citoyens pour veiller à ce que les ressources employées ne mettent pas en péril l'équilibre financier précaire pour les générations futures.

FINANCES PUBLIQUES

Mise à jour du référentiel COSO sur la gestion des risques

**Jean-Jules DJOUM, CPA (US), expert-comptable et commissaire aux comptes (France),
senior Manager US Desk Mazars**

Revue Française de Comptabilité n° 516 | Janvier 2018

Ce nouveau référentiel, *Entreprise Risk Management - Integrating With Strategy and Performance*, va plus loin dans son analyse et propose plusieurs modifications significatives dont le but est de prendre davantage en compte la myriade de risques complexes dont les entreprises doivent faire face aujourd'hui. Il souligne l'importance de la gestion des risques et son intégration dans la planification stratégique et la gestion de la performance dans l'entreprise.

Il est composé de deux parties :

- la première est relative aux perspectives sur les concepts actuels et émergents et les applications de la gestion des risques à prendre en compte pour répondre aux exigences d'un environnement turbulent ;
- la seconde présente le référentiel comme un ensemble de 20 principes organisés autour de 5 composantes interdépendantes.

Champ d'application

Le nouveau référentiel COSO 2017 sur la gestion des risques de l'entreprise s'applique à toutes les entités publiques, privées, ONG, gouvernementales quels que soient la structure, la taille, le secteur ou la zone géographique.

Date d'application

Ce nouveau référentiel est applicable à compter de la date de sa publication par le COSO, soit le 6 septembre 2017.

Quelques définitions du nouveau référentiel

Gestion des risques de l'entreprise

Elle est définie comme la culture, les capacités et les pratiques intégrées à la stratégie (plan conçu et mis en œuvre par une organisation en vue d'atteindre sa mission et sa vision, en s'appuyant sur sa philosophie et ses valeurs) et à la performance sur lesquelles les organisations s'appuient pour gérer les risques tout en créant, préservant et réalisant de la valeur. Cette valeur est créée lorsque les bénéfices tirés de l'utilisation des ressources excèdent les coûts ; la valeur est préservée lorsque ces bénéfices durent dans le temps ; la valeur est réalisée lorsque les parties prenantes de l'entité en tirent des bénéfices (monétaires ou non monétaires).

Culture

Elle est développée et façonnée par ce que disent et font les individus à tous les niveaux de l'organisation. Ce sont ces individus qui établissent la mission, la stratégie et les objectifs et mettent en œuvre les pratiques de la gestion des risques dans l'organisation.

Capacités

Les organisations sont à la recherche constante d'avantages compétitifs en vue de créer de la valeur. La gestion des risques est l'un des leviers nécessaires pour conduire la mission et la vision de l'entité et pour anticiper les challenges qui peuvent entraver la réussite de l'organisation. L'organisation doit être souple, adaptable aux changements et résiliente pour être capable de résister aux contraintes et opportunités du marché.

Pratiques de la gestion des risques dans l'entreprise

Elles s'appliquent en continu à travers toutes les divisions, les business units, les fonctions, les activités, les projets, les initiatives, et à tous les niveaux de l'organisation. Elles permettent à tous les individus de bien comprendre la stratégie, les objectifs, les risques existants, le niveau de risque acceptable et les performances de l'organisation. Cette compréhension peut accompagner le processus de prise de décision à tous les niveaux.

Intégration de la stratégie et de la performance

Toute organisation définit une stratégie. Elle établit aussi des objectifs qui découlent de cette stratégie qui se déclinent dans les business units, les divisions et les fonctions de l'entité toute entière. Au niveau le plus élevé, la gestion de risque est intégrée à la stratégie avec une bonne compréhension, par la direction de l'entité, de l'ensemble du profil de risque de l'entité. L'intégration de la gestion des risques, tant au niveau des activités quotidiennes qu'à celui des activités opérationnelles majeures et des tâches spécifiques (planification, opérations, gestion financière), peut permettre à l'entité de

réaliser des économies de coûts et d'atteindre de nouvelles opportunités de croissance.

Gestion des risques comme un processus intégré

La gestion des risques dans l'entreprise est un processus intégré qui permet de définir sa stratégie et d'atteindre ses objectifs. Si ce processus est raisonnablement bien pensé et conçu, il peut permettre à la direction et au conseil d'administration de mettre en place leur stratégie et d'atteindre leurs objectifs. Une pratique efficace et robuste de la gestion des risques requiert aussi une révision régulière de ce processus, afin de tenir compte des changements imprévus des environnements.

Gestion des risques dans l'entreprise et création de valeur

Toute organisation désireuse d'intégrer sa gestion des risques à la définition de sa stratégie et à l'atteinte de ses objectifs doit le faire en fonction de son niveau d'appétence pour les risques (types et niveaux de risques acceptables) qu'elle est prête à supporter. La première expression de l'appétence pour les risques se trouve dans la mission et la vision de l'entité. Autrement dit, l'adoption de stratégies différentes expose l'entité à des risques différents. L'appétence pour les risques donne un aperçu des pratiques et des approches des risques d'une organisation. Cette appétence doit être flexible et peut changer ou s'adapter en fonction des produits, des business units ou au fil du temps. La gestion des risques couplée au niveau d'appétence pour les risques augmente les capacités d'une organisation à créer, préserver et réaliser de la valeur.

Principes du nouveau référentiel

Le nouveau référentiel casa 2017 comprend un ensemble de 20 principes organisés autour de 5 composantes interdépendantes.

Gouvernance et Culture

La gouvernance définit la philosophie dans l'organisation, renforçant l'importance et la responsabilité de la gestion des risques. La culture se rattache aux valeurs éthiques, aux comportements souhaités et à la compréhension des risques dans l'entité.

1. Actions de surveillance des risques par le conseil d'administration (CA) : le CA supervise la stratégie et assume les responsabilités de gouvernance (compétence, expertise, indépendance, etc.) afin d'aider la direction à appliquer sa stratégie et à atteindre ses objectifs.

2. Définition des structures organisationnelles : l'organisation définit des structures organisationnelles et des lignes de reporting (autorité et responsabilité) dans la poursuite de sa stratégie et de ses objectifs.

3. Définition de la culture souhaitée : l'organisation définit les comportements souhaités qui caractérisent la culture souhaitée de l'entité (valeurs ou philosophie).

4. Attachement aux valeurs fondamentales : l'organisation démontre un attachement aux valeurs fondamentales de l'entité (culture de risque partagée, etc.)

5. Attraction, développement et rétention des personnes capables : l'organisation s'engage à renforcer son capital humain conformément à sa stratégie et à ses objectifs (évaluation des compétences, évaluation des performances, etc.)

Stratégie et définition des objectifs

La gestion des risques, la stratégie et la définition des objectifs opérationnels contribuent conjointement au processus de planification stratégique. L'appétence pour le risque est définie et alignée avec la stratégie ; les objectifs opérationnels de l'entreprise permettent de mettre en œuvre la stratégie

tout en servant de fondement pour identifier, évaluer et répondre aux risques.

6. Analyse de l'environnement des affaires : l'organisation prend en compte les effets potentiels du contexte des affaires (environnement externe, parties prenantes, etc.) sur le profil de risque.

7. Définition de l'appétence pour le risque : l'organisation définit son niveau d'appétence pour le risque (bas, modéré, élevé) dans le contexte de la création, de la préservation et de la réalisation de la valeur.

8. Évaluation des stratégies alternatives : l'organisation évalue des stratégies alternatives et leurs impacts potentiels sur le profil de risque (lien entre stratégie et niveau d'appétence pour le risque, etc.).

9. Formulation des objectifs : l'organisation prend en compte le risque en établissant ses objectifs à des niveaux variés qui s'alignent et soutiennent la stratégie.

Performance

Les risques qui peuvent affecter la réalisation de la stratégie et des objectifs opérationnels doivent être identifiés et évalués. Les risques sont classés par ordre de priorité, en fonction de leur sévérité et du contexte d'appétence pour le risque. L'entreprise sélectionne ensuite les réponses aux risques et prend une vue similaire à celle d'un portefeuille (grille de cotation des risques) en analysant les risques qu'elle a assumés. Les résultats de ce processus sont communiqués aux principales parties prenantes des risques.

10. Identification des risques : l'organisation identifie les risques qui impactent la performance de la stratégie et des objectifs.

11. Évaluation de la sévérité des risques : l'organisation évalue la sévérité des risques.

12. Hiérarchisation des risques : l'organisation hiérarchise les risques comme

fondement de la sélection des réponses aux risques.

13. Mise en œuvre des réponses aux risques : l'organisation identifie et sélectionne les réponses aux risques (analyse des coûts bénéfiques).

14. Développement de la cartographie des risques : l'organisation développe et évalue une vision cartographique des risques (types de risques, sévérité des risques, interdépendance des risques, impacts des risques sur la performance, identification des risques sévères au niveau de l'entité ou des business units, etc.),

Revue et correction

En examinant les performances de l'entité, une organisation peut prendre en compte la manière dont les composantes de la gestion des risques dans l'entreprise fonctionnent au fil du temps et à la lumière des changements significatifs, ainsi que les révisions éventuelles nécessaires.

15. Évaluation des changements significatifs : l'organisation identifie et évalue les changements qui peuvent affecter de manière significative sa stratégie et ses objectifs (intégration des revues dans les pratiques de gestion, écoute et veille sur les environnements internes et externes).

16. Revues des risques et des performances : l'organisation examine la performance de l'entité et prend en compte les risques.

17. Poursuite de l'amélioration de la gestion des risques de l'entreprise : l'organisation poursuit l'amélioration de la gestion des risques.

Information, Communication et Reporting

La gestion des risques de l'entreprise nécessite un processus continu d'obtention et de partage des informations nécessaires provenant de diverses sources internes et externes et qui

sont communiquées vers le haut, le bas et à travers toute l'organisation.

18. Exploitation des systèmes d'information et de technologie : l'organisation exploite les systèmes d'information et de technologie de l'entité pour soutenir la gestion des risques.

19. Communication des informations sur les risques : l'organisation utilise des canaux de communication appropriés pour soutenir la gestion des risques (communication avec les parties prenantes, le CA, etc.).

20. Préparation des rapports sur les risques, la culture et la performance : l'organisation prépare des rapports sur les risques, la culture et la performance à plusieurs niveaux et à travers toute l'entité.

La gestion des risques de l'entreprise ne constitue pas une fonction ou un département. Elle ne se résume pas à une check-list. Elle est plus qu'une cartographie de risques et plus que le contrôle interne.

La gestion des risques de l'entreprise est représentative de la culture, des capacités et des pratiques que les organisations intègrent à la stratégie qu'elles mettent en œuvre, dans le but de gérer les risques tout en créant, préservant et réalisant de la valeur.

C'est un ensemble de principes sur lesquels des processus peuvent être construits ou intégrés pour une organisation particulière et c'est un système de suivi, d'apprentissage, et d'amélioration de la performance.

La gestion des risques aborde également d'autres sujets tels que l'élaboration de stratégie, la gouvernance, la communication avec les parties prenantes et la mesure de la performance.

Intégrer les pratiques de la gestion des risques au sein d'une organisation permet d'améliorer le processus de prise de décision. Cela permet

ainsi d'améliorer les performances en liant étroitement la stratégie et les objectifs aux risques.

FINANCES PUBLIQUES

Rénover la gouvernance et le management publics

GFP N° 1-2018 | janvier-février 2018

Cercle de la Réforme de l'État

Des modes nouveaux de gouvernance et de management doivent s'imposer pour réconcilier le pouvoir politique et les services publics (services de l'État, collectivités territoriales, opérateurs, autres établissements publics) avec les Français et renforcer l'efficacité publique. Le Cercle de la réforme de l'État en est convaincu depuis de nombreuses années. Les services publics et leurs agents recèlent une forte capacité d'adaptation et de mobilisation, dont le pays et les pouvoirs publics ont besoin pour faire face à tous les défis. Pour le Cercle, les dirigeants des administrations, non seulement y sont prêts, mais en sont demandeurs et sont disponibles pour s'engager, dès lors que le cap est clairement fixé et tenu fermement et dans la durée.

Si l'administration est réceptive, l'engagement effectif de ce processus de rénovation suppose toutefois des évolutions systémiques qui peuvent seules permettre de mobiliser une administration depuis longtemps dans l'attente. La qualité du management est un facteur essentiel de la réussite et les efforts pour cette transformation du management ne peuvent réussir que si la gouvernance globale est elle-même adaptée.

Le Cercle de la réforme de l'État est un cercle de réflexion entièrement dédié, et c'est le seul dans ce cas, au sujet de la réforme de l'État, plus que jamais majeur pour l'efficacité de la

gestion et des politiques publiques. Il a pour objet :

- de réfléchir sur la base de l'expérience de ses 60 membres mais aussi de toutes informations françaises et étrangères, et de confronter les points de vue de la manière la plus ouverte et indépendamment de toute attache partisane,
- de dégager des propositions à la fois sur le principe des réformes et sur les moyens de leur mise en œuvre,
- et de les mettre en débat avant de les adopter et de les diffuser auprès des responsables politiques et administratifs et de l'opinion.

Les membres du Cercle sont des responsables des administrations centrales ou déconcentrées de l'État, des universitaires et chercheurs, des responsables d'entreprises, de sociétés d'études ou d'associations, venant des secteurs les plus divers.

Outre l'organisation de colloques, de déjeuners-débats et de rencontres de diverses formes, le Cercle produit des livres (les plus récents en 2016 sur « Pour une fonction publique plus mobile », publié chez L'Harmattan, et « Le management paradoxal » aux Presses de l'EHESS). Il vient de s'engager vers la production de notes, dont celle sur la gouvernance et le management publics, qui est reproduite ci-dessous. Le thème du management est l'un des axes forts des travaux du Cercle.

Les membres du bureau sont Yves Cannac, président, Christian Babusiaux, vice-président exécutif, Francis Massé, Secrétaire général et Patricia Serman, trésorière.

Une nécessité constante mais encore plus évidente dans un environnement qui connaît des mutations considérables

Le statu quo n'est plus possible tant il est clair que l'État et les services publics font face à de multiples exigences, endogènes (maîtrise budgétaire et financière, urgence de dégager des capacités à investir pour l'avenir, sécurité, cohésion sociale et territoriale) et exogènes (globalisation, transition écologique et énergétique, révolution digitale). La rénovation de l'organisation et du fonctionnement du service public, tout particulièrement de l'administration de l'État, correspond à une attente du public. Mais elle est tout autant attendue des fonctionnaires, fortement engagés pour beaucoup depuis nombre d'années dans des actions de modernisation, souvent couronnées de succès mais trop fréquemment porteuses de déception, faute qu'elles aient pu s'inscrire dans le cadre d'une gouvernance adaptée. Faute aussi d'une impulsion d'ensemble à un changement des modes de management. La rénovation devra à la fois être fondée sur des principes communs et partagés assurant une cohérence d'ensemble et se décliner de façon différenciée selon la nature des secteurs d'activité et les métiers, aux échelons national et territorial.

Les dysfonctionnements majeurs du système actuel

Les modes actuels de gouvernance et de management sont fondés en grande partie sur une logique systémique de méfiance, au détriment des principes de confiance et de délégation des responsabilités qui fondent la

performance. Cette logique génère mécaniquement un fonctionnement interne bureaucratique et un ensemble d'effets négatifs. Plusieurs dysfonctionnements traduisent cette logique systémique de méfiance :

- **Dans trop de domaines** et sur trop de plans, une hypercentralisation, alors que le management de systèmes complexes devrait pousser à plus de déconcentration, de responsabilisation et de capacité d'adaptation de chaque entité à la diversité accrue des fonctions et des réalités de notre société et de notre économie:

Le mode de nomination en conseil des ministres d'un nombre trop fortement accru de responsables publics : il conduit le sommet de l'État à nommer à des centaines d'emplois et n'encourage pas la logique managériale, qui voudrait que chaque responsable désigne ses collaborateurs directs ;

Une surabondance de production normative, excessivement concentrée dans les mains du Premier ministre, ce qui alourdit les circuits de décision, mais aussi prive d'une trop grande part de leurs responsabilités naturelles ceux qui devraient être des managers et conduit nombre de directeurs des ministères à se soucier autant, voire plus, des relations avec les membres du cabinet du Premier ministre qu'avec leur propre ministre. Un engrenage où le fonctionnement d'ensemble se fausse et où se perd l'articulation simple et claire nécessaire à un management efficace et crédible ;

La tendance de chaque niveau, au nom du principe d'égalité, à définir, souvent avec un excès de précision, ce qui concerne le niveau inférieur ;

Une organisation territoriale de l'État qui

demeure souvent structurée selon des principes hérités de l'époque napoléonienne et que des successions de réformes ponctuelles, menées sans vue d'ensemble, ont rendu dans bien des domaines peu cohérente. Une organisation territoriale où, de ce fait, les responsables locaux sont souvent trop absorbés, voire démotivés, par des obligations de rendre compte disproportionnées par rapport à leurs moyens réels et par la quête incessante de coordinations locales ou entre régions et départements, au détriment de l'exercice de leur fonction managériale.

- **Le rôle des cabinets**, qui, au moins jusqu'au printemps dernier, doublonnaient l'organisation officielle, étendaient leurs interventions incessantes jusqu'à l'opérationnel, disposaient souvent d'un vrai pouvoir de décision sans en assumer les responsabilités correspondantes, réduisant l'initiative des services, déstabilisant ceux qui sont en principe les managers, alors tentés en réaction par le conservatisme ou la servilité. Une situation qui, par ricochet, accentue la coupure entre les ministres et les administrations qu'ils dirigent et dont ils ont la responsabilité.

- **L'arbitrage**, au détriment de la coopération, comme mode courant de prise de décision. Une pratique qui encourage les conflits, induit nécessairement des surenchères, pour se placer en meilleure position en vue de l'arbitrage, au lieu de la coopération. Une pratique aussi qui, comme le point précédent, alimente l'inflation de la taille des cabinets, inflation nourrissant à son tour le recours à l'arbitrage qui justifie son existence.

- **Le contrôle a priori**. Malgré la LOLF, dont l'un des buts était de dégager des marges de décision et d'action pour faciliter l'exécution des politiques publiques, cette pratique reste courante dans l'État, non seulement sur des choix stratégiques, ce qui est normal, mais

aussi sur de simples questions de fonctionnement, notamment du fait des modalités pratiques de l'exercice du contrôle financier. Le contrôle a priori crée un effet pervers en diluant les responsabilités : lorsqu'il sort du cadre strict du contrôle de légalité, il est en fait un pouvoir d'empêchement, voire un système de codécision au détriment de la ligne opérationnelle.

- **L'organisation de l'administration** souvent fondée sur la logique des corps au détriment des métiers et du management des compétences, qui a souvent ralenti, voire bloqué un grand nombre de réformes. Elle est source de fonctionnements bureaucratiques et de confrontations stériles.

Des orientations gouvernementales bienvenues

Dès leur prise de fonction, le Président de la République et le Premier ministre ont prescrit une nouvelle gouvernance fondée sur une logique de confiance. Cette orientation s'est traduite d'ores et déjà par plusieurs décisions fortes, formalisées au plus haut niveau (par décret et par circulaire du Premier ministre) :

- La composition des cabinets est désormais limitée en nombre et il en est de même de leur rôle. Les ministres sont invités à travailler avec leurs directeurs.

- Un dispositif de confirmation pour tous les directeurs dès le début du mandat présidentiel, dispositif propice à la clarté des objectifs et à la cohérence du management.

- L'adoption, dans la circulaire du 24 mai 2017, de trois principes d'action (« exemplarité, collégialité, efficacité ») et notamment leur traduction par :

- La promotion du travail et du débat collectifs en préparation des décisions, afin de souder la cohésion collégiale et ainsi réduire drastiquement le champ des arbitrages, facteur d'affrontement et de division ;

- La revalorisation du rôle de l'administration et donc la dynamisation de celle-ci, par la réduction de l'ampleur et du rôle des cabinets et la responsabilisation complète des directeurs sur la représentation de leur ministère dans les discussions interministérielles.

Poursuivre et amplifier par des actions simples la dynamique engagée par les premières orientations données

L'évolution perceptible et pérenne d'une logique de méfiance à une logique de confiance passe tout d'abord, par la mise en œuvre rapide et complète des mesures annoncées par le décret du 18 mai 2017 et la circulaire du 24 mai 2017. En particulier, il est indispensable de cadrer sans retour en arrière la place des membres des cabinets, qui est d'exercer des fonctions d'appui personnel au ministre (relations politiques, discours, déplacements ...), les directeurs étant, comme le dit la circulaire, les collaborateurs directs des ministres.

L'évolution suppose ensuite et corrélativement une adaptation des administrations centrales pour qu'elles soient en capacité d'exercer effectivement leur rôle normal auprès des ministres. Elle nécessite de même que le choix des directeurs soit adapté à leur rôle de collaborateurs directs du ministre et de managers de leur administration centrale et des services territoriaux.

Les agents publics pour leur part ne peuvent bien accomplir leur travail et se mobiliser que s'ils sont mis en mesure de comprendre et

partager suffisamment les finalités poursuivies, à la conception desquelles ils doivent, pour ce faire, avoir été préalablement associés. C'est au travers de leurs tâches qu'ils peuvent mobiliser leur expérience, leur énergie, leurs capacités de coopération. Obtenir cette mobilisation de tous, et tout particulièrement de l'encadrement intermédiaire, suppose la diffusion large des principes énoncés ci-dessus et leur mise en œuvre effective dès les plus hauts niveaux de responsabilité. Seule l'exemplarité peut crédibiliser la démarche. Il s'agit de développer et mobiliser les compétences individuelles et collectives de tous.

En outre, des orientations complémentaires, qui sont cohérentes avec les orientations déjà retenues par le gouvernement, doivent être affirmées: développer les délégations de pouvoir, notamment en matière de nomination et de réglementation, substituer un contrôle a posteriori - rapproché dans le temps lorsque c'est nécessaire - aux contrôles a priori, initier une réflexion sur la déclinaison du principe d'égalité dans la production du service public en vue de faciliter la simplification, le pragmatisme, l'efficacité. Ce sont, dans tous les cas, des gages décisifs pour une identification clarifiée et donc stimulante des responsabilités.

Mais il faut aussi poser des principes forts et communs, fondant des bonnes pratiques managériales partagées.

Fonder le management public sur cinq principes forts et communs

Les ressorts de l'efficacité publique dans la durée tiennent en cinq mots clés : exemplarité, confiance, responsabilité, partage, sens de l'action publique.

L'exemplarité apparaît comme la clé de voûte de la circulaire du 24 mai 2017. La mise en œuvre effective sera essentielle. L'engagement et l'exemplarité managériale consistent à ce que chaque responsable veille à bien respecter pour lui-même les principes de gouvernance et de management énoncés.

La confiance : elle ne résultera pas de déclarations lénifiantes (et dont la surabondance ne convainc personne ...) mais se constatera sur des actes concrets et visibles de tous :

- La délégation aux ministres en matière réglementaire, ce qui suppose de réduire la sphère des décrets au profit de celle des arrêtés ;
- La fixation d'un objectif stratégique de réduction de la production et du stock réglementaires ; - La nomination par chaque niveau de responsabilité de ses collaborateurs, choisis dans une liste de compétences et de « savoir être » pré-identifiés : ce changement fondamental par rapport aux pratiques actuelles créerait un lien plus fort au sein de la chaîne hiérarchique favorable au développement du travail en équipe de l'encadrement ;
- Les modes de fonctionnement privilégiant la coopération et la transversalité au détriment de l'arbitrage ;
- La réduction de l'empilement pyramidal des échelons hiérarchiques dans les administrations centrales mais aussi dans les services territoriaux, en cohérence avec la responsabilisation des entités à tous les niveaux ;
- La mobilisation effective des possibilités offertes par la LOLF, en privilégiant le pilotage

par les impacts des actions engagées et les services rendus au public : finalités et objectifs clairs, fongibilité des crédits entre postes de dépenses, pluri annualité, évaluation ... L'objectif est d'encourager une meilleure cohérence entre les responsabilités budgétaires et les responsabilités managériales.

Le renouveau managérial devrait être décliné à l'échelon territorial dans le même esprit, entre le gouvernement et les préfets de région, pivots d'une nouvelle articulation avec les préfets de département, les directeurs des services et les autres entités concourant à la mise en œuvre des politiques publiques.

La responsabilité : les lettres de mission aux directeurs et les directives aux préfets - dont certaines existent déjà - en sont la première traduction naturelle. Elle ne trouve cependant sa portée effective que si les responsables recevant la lettre de mission disposent de la durée de mandat et des marges d'action nécessaires pour être à même d'exercer effectivement leurs responsabilités et, partant, d'être garants et responsables des résultats.

Les objectifs devraient concerner non seulement la réalisation des actions prescrites, mais aussi et d'abord leur impact pour les enjeux visés. Ils devraient également prendre en compte la qualité de la coopération et du fonctionnement collectif, autant que les qualités individuelles. Sous la direction de leur ministre, l'évaluation des responsables et, en corollaire, leur rémunération et leur carrière, devraient dépendre de leur performance collective autant qu'individuelle.

Ce mode de management suppose que les managers, individuellement et au long de la chaîne de management soient en responsabilité de décision, y compris sur les

ressources humaines et l'ensemble des fonctions support, techniques et fonctionnelles (appui technique, normalisation, finances, achat, immobilier) qui doivent être des fonctions de soutien et non des prescripteurs de fait.

Le partage : la circulaire du 24 mai 2017 promeut la collégialité. Les diagnostics et le sens de l'action publique devraient être largement partagés, de même que les valeurs du service public: exemplarité managériale et subsidiarité, service rendu aux publics, soutien à l'innovation pour la recherche de solutions, préparation collégiale des décisions, en Co-construction avec les parties prenantes concernées ... ce qui nécessitera une évolution large et en profondeur des comportements managériaux, privilégiant les échanges à tous les niveaux en ne mobilisant la ligne hiérarchique qu'à bon escient.

Le sens de l'action publique est, depuis toujours, une motivation importante des agents des services publics. Elle est source de reconnaissance et de valorisation de l'action individuelle et de l'action collective, à tous les niveaux. Facteur d'attractivité pour recruter les meilleurs profils, c'est également et surtout un moteur important pour apporter les transformations nécessaires, de même que la restauration de la confiance.

Pour mettre en œuvre ces principes de management et de gouvernance, la gestion des ressources humaines est probablement le facteur le plus stratégique. C'est un effort, sans précédent dans la période récente, de formation continue au management des cadres de la Fonction publique, à tous les niveaux, qui doit être conçu, organisé et mis en œuvre.

La gouvernance et le management publics ne doivent pas être considérés comme des sujets d'organisation et des processus purement internes à l'État. Il ne peut être de gouvernance et de management publics adaptés aux réalités qu'ouverts sur l'extérieur, à la société, aux citoyens. Au-delà du management et de la gouvernance en eux-mêmes, c'est l'efficacité de l'État et de l'action publique qui est en jeu.

POLITIQUE ECONOMIQUE

2018 : Consolidation de la croissance à 3,3%

Maroc perspectives /CMC n° 48 | juin 2018

Croissance modérée de 3,3%

Les anticipations des performances de l'économie nationale pour l'exercice 2018 avancées par le Centre Marocain de Conjoncture au début de l'année, et qui ont été considérées au moment de leur élaboration comme empruntées d'optimisme, sont en train, aujourd'hui, de se concrétiser. Les comptes trimestriels établis par le Haut Commissariat au Plan s'inscrivent dans le sens de ces pronostics; ils prévoient en effet une croissance substantielle au premier trimestre 2018 de l'ordre de 2,9 % même si elle reste un peu en deçà de celle réalisée au premier trimestre de l'année écoulée. Les indices prémonitoires relevés au cours de ces trois premiers mois de l'année et les principaux déterminants de la conjoncture qui se sont érigés durant cette période ont conforté plus qu'ils n'ont contredit ces prévisions. Les orientations de ces indicateurs précurseurs retenus au départ sont en passe de s'imposer au fil des jours pour confirmer la trajectoire de croissance tracée par les projections effectuées. Par ailleurs, la vraisemblance des hypothèses de base qui ont présidé à l'établissement de ce scénario de référence semble tenir le coup et demeure en grande partie assez crédible. Ainsi, dans le cadre du processus d'actualisation et de mise à jour des prévisions qu'entreprend le Centre d'une manière périodique, aucune action corrective ni simple retouche n'a été effectuée en ce qui concerne les perspectives de croissance de l'année 2018 élaborées il y a de cela trois mois. Le Produit Intérieur Brut en volume connaîtrait, au terme de l'exercice en

cours, un taux d'accroissement de l'ordre de 3,3% comme prévu.

Économie planétaire

La dynamique de l'économie nationale projetée devrait s'inscrire dans un environnement économique international porteur et en pleine expansion. La franche progression de l'économie planétaire de 3,6% enregistrée en 2017 se trouve aujourd'hui renforcée par une croissance plus intense de 3,9% pressentie pour l'année 2018. Cette orientation qui a démarré timidement au milieu de l'année 2016 laisse présager un net raffermissement de l'économie mondiale et une sortie sans grand dommage de la phase poussive dans laquelle la croissance s'est embourbée depuis la crise financière de 2007 - 2008. La plupart des organismes d'analyse de conjoncture ont, d'une manière concordante et pour la première fois depuis environ une décennie, révisé à la hausse leur prévision de croissance et ont annoncé sans hésitation cette reprise cyclique et son maintien dans la durée.

Les deux principaux foyers de cette robuste reprise de l'économie mondiale seraient les États-Unis et la Chine. L'économie américaine connaîtrait un rythme de croissance rapide de l'ordre de 2,5% à la faveur de la réforme fiscale qui vient d'être adoptée par le Congrès le 20 décembre 2017. La Chine, quant à elle, afficherait une évolution toujours aussi vigoureuse d'environ 6,6 % même si elle devrait accuser un léger moins par rapport à sa tendance historique. Les économies de la zone

euro progresseraient à une cadence soutenue de 2,2%; et avec les décalages qui s'amenuisent entre les pays de la zone, leurs économies aborderaient l'embellie de 2018 d'une façon synchrone. Le profond retrait de l'économie de la Grèce qui présentait un handicap sérieux pour l'Europe est en train de s'aplanir progressivement grâce en partie aux plans d'aide successifs dédiés à résoudre le problème de sa dette. La croissance mondiale s'alimenterait aussi des bonnes performances du Japon (1,8%) et du relèvement notable de l'activité économique des pays en développement de l'ordre de 4,9%.

Les bonnes perspectives de croissance attendues et généralisées à l'ensemble des régions de la planète devraient induire une intensification relative des échanges commerciaux et permettraient au commerce international dans sa globalité de connaître une évolution d'environ 4,6%.

... mais des inquiétudes légitimes subsistent

Toutefois et en dépit de leur fiabilité et de la vraisemblance des hypothèses qui les sous-tendent, ces prévisions qui présagent d'une

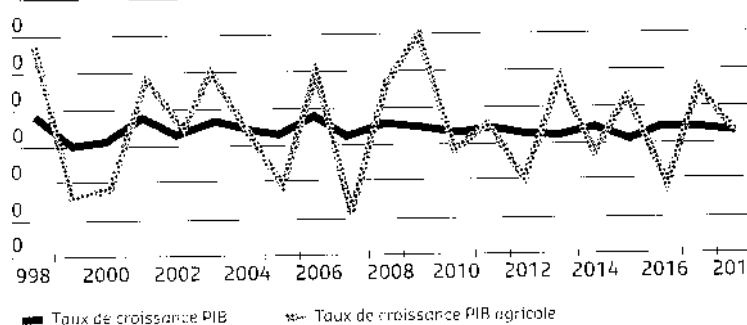
nette amélioration de l'environnement international demeurent entourées d'un halo d'inquiétudes et de doutes qui pourraient surgir et contrarier la bonne orientation des tendances. Ces craintes légitimes s'expliquent par les côtés non maîtrisables de certains risques liés à la géopolitique et à l'existence de foyers de tension qui pourraient s'enflammer à tout moment (Le Moyen Orient, la guerre en Syrie, le nucléaire en Iran et en Corée, le sort de Daesh ...). Mais si, aujourd'hui, quelques uns de ces problèmes sont en négociation ou ont trouvé un semblant de solution, les sentiments de risques d'éclatement persistent, menacent la stabilité de certaines régions, altèrent la confiance des opérateurs économiques et sont susceptibles de provoquer un retournement de tendance.

Ces inquiétudes sont suscitées aussi par d'autres facteurs défavorables dont les indices annonciateurs sont déjà là en train de parasiter la configuration des performances de l'économie mondiale. Il s'agit de la montée du protectionnisme, des préliminaires à une guerre commerciale, l'envolée du prix du baril (dépassant la barre des 70 dollars) et des effets catastrophiques des conditions atmosphériques.

Tableau 1 : Variation du PIB et des valeurs ajoutées par secteur d'activité en volume (prix de l'année précédente)

	Taux de variation des valeurs ajoutées en volume (en %)					
	2014 ⁽¹⁾	2015 ⁽¹⁾	2016 ⁽¹⁾	2017 ⁽²⁾	2018 ⁽³⁾	2019 ⁽³⁾
SECTEUR PRIMAIRE	-26	13,3	-11,5	13,6	3,0	3,3
AGRICULTURE, FORÊT ET SERVICES ANNEXES	-25	14,0	-12,8	15,1	2,9	3,0
PÊCHE ET AQUACULTURE	-3,9	4,8	5,4	-1,0	4,0	5,0
SECTEUR SECONDAIRE	1,7	2,7	1,2	2,9	3,5	4,2
INDUSTRIE D'EXTRACTION	4,2	4,3	2,2	17,8	8,5	7,0
INDUSTRIES DE TRANSFORMATION	1,0	2,8	0,8	2,0	2,8	3,2
ELECTRICITÉ ET EAU	4,5	3,7	2,5	2,5	3,5	4,0
BÂTIMENT ET TRAVAUX PUBLICS	1,4	1,5	1,7	0,4	3,1	6,0
SECTEUR TERTIAIRE	2,2	4,4	2,8	2,7	3,3	3,6
COMMERCE	0,9	4,5	4,2	3,7	3,3	3,7
HÔTELS ET RESTAURANTS	2,4	2,7	3,6	4,0	7,2	6,0
TRANSPORTS	5,6	5,2	2,2	4,2	5,4	5
POSTES ET TÉLÉCOMMUNICATIONS	6,3	10,0	4,9	5,2	4,8	4,5
AUTRES SERVICES	1,6	4,7	2,7	2,5	3,0	3
ADMINISTRATION PUBLIQUE	2,5	2,0	0,9	1,4	2,0	3,5
VALEURS AJOUTÉES	1,3	5,0	0,3	4,3	3,4	3,7
IMPÔTS SUR PROD. NETS DES SUBVENTIONS	13,4	3,0	8,5	2,1	3,5	4,0
PIB	2,4	4,8	1,2	4,1	3,3	3,8

Source : (1) Direction de la comptabilité nationale, HCP (2) Données basées sur estimations Haut Commissariat au Plan, janvier 2018 (3) Prévisions et cadrage du Centre Marocain de Conjoncture, janvier 2018

II : TAUX DE CROISSANCE DU PIB TOTAL ET DU PIB AGRICOLE, PÉRIODE 1998-2018 EN %

Source : (1) Direction de la comptabilité nationale, HCP (2) Données basées sur estimations Haut Commissariat au Plan, janvier 2018

Concernant les orientations des principaux indicateurs de l'économie nationale, les prévisions retenues s'inscrivent dans le cadre d'un scénario moyen et largement équilibré, Elles augurent d'un raffermissement substantiel de croissance eu égard au niveau remarquable enregistré au cours de l'exercice antérieur grâce à une campagne agricole

exceptionnelle, Le produit intérieur brut enregistrerait au terme de l'année 2018 un taux d'accroissement en volume d'environ 3,3% en retrait par rapport à la progression de 4,1% que l'année 2017 s'est adjugée,

Placée sous des hypothèses moyennement réconfortantes mais plausibles et en position

de tirer le meilleur parti du contexte de reprise de l'économie mondiale, la configuration sectorielle de cette croissance, telle que projetée dans ce scénario, aurait pu dégager un profil réjouissant si ce n'est le ralentissement relatif quasi- attendu du secteur agricole engendré arithmétiquement par le niveau excessivement haut des chiffres de la campagne agricole antérieure.

Agriculture

3 % de croissance, un exploit en regard avec une campagne 2017 exceptionnelle

Le retard des pluies au début de cette campagne et le stress hydrique ressenti ont créé une atmosphère chargée d'inquiétudes aussi bien chez les agriculteurs, les opérateurs des autres secteurs, que chez les décideurs politiques. Le ciel a été clément tout le long du premier trimestre 2018 et a rétabli la situation en mieux en inscrivant l'actuelle campagne parmi les campagnes exceptionnelles. Les précipitations abondantes et bien réparties géographiquement et les importants enneigements ont ravivé le climat des affaires d'une manière générale et ont permis un redémarrage confiant des activités agricoles. Selon les premières estimations, la production des spéculations céréalières atteindrait le pic des 98,2 millions de quintaux surplombant le chiffre record de 96 millions de quintaux de l'année écoulée et ce grâce à un rendement moyen à l'hectare d'environ 21,8 quintaux. Ainsi, sur la foi de ces premières statistiques prévisionnelles concernant les cultures céréalières et à la faveur des bons comportements prévisibles des autres sous-branches (élevage, arboriculture, cultures industrielles, florales et oléagineuses ...), la valeur ajoutée de l'activité agricole devrait réaliser une croissance en termes réels non négligeable de 3 %. Dans cette texture anticipée de la croissance pour l'exercice 2018,

la contribution du secteur des industries manufacturières resterait, jusqu'au milieu de l'année, contenue au niveau de sa trajectoire tendancielle pour afficher une légère appréciation le restant de la période. Au terme de l'année, la progression de sa valeur ajoutée en volume devrait atteindre 2,8 %. En effet, des éléments conjoncturels se rapportant à la dynamique de la demande extérieure et à l'investissement dans le secteur seraient en train de se dessiner pour élever le rythme de son évolution au cours de la seconde moitié de l'année. Il s'agit tout d'abord des opportunités offertes dans le cadre de la diversification des marchés européens et de l'ouverture progressive sur de nouveaux marchés africains ; et ensuite de l'impact positif que pourrait procurer la décision prise récemment concernant la flexibilité relative du dirham sur la demande extérieure adressée à des sous-secteurs comme l'agroalimentaire, l'automobile ou encore les produits de l'artisanat. Les activités agroalimentaires de par leur poids dans le secteur industriel (35%) et la poursuite de leur évolution dynamique constatée en 2017 devraient contribuer indéniablement à la performance du secteur dans son ensemble pour l'année 2018. Grâce au Fast Fashion dans lequel les entreprises marocaines sont en train de prouver leur excellence, les industries de textile impulsées par une demande extérieure bien orientée enregistreraient une croissance encourageante. Quant au sous-secteur de la sidérurgie, confronté au problème de la surcapacité et à la rude concurrence externe, sa valeur ajoutée ne progresserait que légèrement au terme de l'exercice en cours. Du côté de l'investissement, la commission nationale vient d'approuver en ce début d'année 48 projets d'un montant global de 32,32 milliards de dirhams dont 50% de cette importante valeur (18,97 milliards de dirhams) seront réalisés comme projets dans le secteur industriel.

Industries extractives

Remarquable rebond

Les industries extractives, après le fort rebond réalisé en 2017 avec un taux de croissance en volume de 17,8 %, seraient en mesure de récidiver en 2018 et de poursuivre cette tendance expansionniste mais avec une intensité moindre avoisinant les 8,5%. Ce retour à meilleure fortune, qui fait oublier la médiocre évolution de 2,2% en 2016, serait l'œuvre de la stratégie offensive de la branche phosphatière. En effet, un important programme d'investissement est envisagé en vue d'élargir la part des produits phosphatés sur le marché mondial qui se chiffre aujourd'hui déjà à 26%. Le seul bémol qui assombrit pour le moment la configuration de ces bonnes perspectives du secteur est la tendance baissière des prix mondiaux du phosphate roche qui s'est déclarée depuis le début de l'année 2016.

Concernant l'activité du bâtiment et des travaux publics, elle peine toujours à se relever et à retrouver les performances et la dynamique des années fastes. Sur la foi des indicateurs avancés et des appréciations des opérateurs, le climat de désenchantement engendré par une atonie de la demande en matière de logements, qui a caractérisé le secteur ces dernières années, n'arrive pas se dissiper. Ainsi, la participation de cette activité à la croissance de l'économie nationale en 2018 resterait limitée et sa valeur ajoutée ne connaîtrait qu'une progression de l'ordre de 2,5%.

En phase avec l'orientation de l'ensemble des activités, le secteur tertiaire pris globalement devrait évoluer à un taux avoisinant les 3%. Trois secteurs pourraient sortir du lot et mettre en exergue leurs excellentes performances. Il s'agit du secteur de l'hébergement et de la restauration et de l'activité du transport aérien qui devraient profiter sans nul doute, pour l'année en cours, du redéploiement remarquable que continuerait à connaître l'activité touristique. Le troisième secteur est celui des télécommunications qui pourrait arborer une nette performance similaire sinon plus importante que celle de l'année passée.

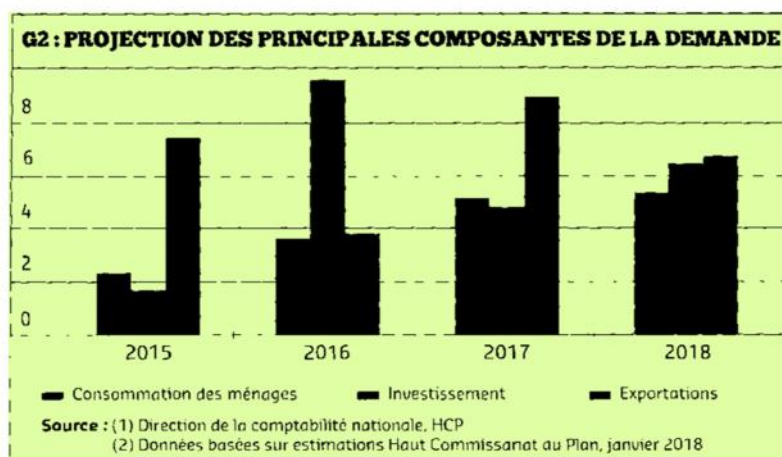
Ménages

1,3 % comme gains de pouvoir d'achat

Pour assurer une certaine cohérence des prévisions des principales variables et tester la fiabilité des indicateurs avancés utilisés, le scénario de référence pour l'année 2018 présenté ici fait appel à l'équilibre entre l'offre et les composantes de la demande. Ce cadre fait transparaître des comportements et des évolutions différenciés des agrégats économiques de la demande et présentant une rupture avec les résultats de 2017.

À la faveur de la bonne campagne agricole et avec des relèvements sensibles attendus des revenus monétaires et en nature du monde rural, la consommation des ménages évoluerait en valeurs nominales de 5,2% et façonnerait, avec l'effort d'investissement le

	Valeurs en millions dhs					Taux de variation en %			
	2014 ⁽¹⁾	2015 ⁽¹⁾	2016 ⁽¹⁾	2017 ⁽²⁾	2018 ⁽³⁾	15/14 ⁽¹⁾	16/15 ⁽¹⁾	17/16 ⁽¹⁾	18/17 ⁽¹⁾
RESSOURCES									
B	925 376	988 021	1 016 119	1 076 820	1 134 602	6,8	2,8	6,0	5,4
IMPORTATIONS	436 221	418 871	460 613	487 789	524 373	-4,0	10,0	5,9	7,5
TOTAL	1 361 597	1 406 892	1 476 732	1 564 609	1 658 975	3,3	5,0	6,0	6,0
EMPLOIS									
CONSOMMATION FINALE	550 793	562 868	582 809	611 949	643 771	2,2	3,5	5	5,2
MENAGES									
CONSOMMATION FINALE	184 303	190 450	195 598	201 075	208 716	3,3	2,7	2,8	3,8
ADMINISTRATIONS									
DEPENSES DE CONSOMMA.	4 923	5 424	5 842	5 930	6 060	10,2	7,7	1,5	2,2
INVESTISSEMENT									
FORMAT. BRUTE CAPI. FIXE	276 237	280 271	306 910	321 335	341 579	1,5	9,5	4,7	6,3
VARIATION DES STOCKS	24 861	24 072	29 014	36 384	45 310	-3,2	20,5	25,4	24,5
IMPORTATIONS	320 480	343 807	356 559	387 936	413 540	7,3	3,7	8,8	6,6
TOTAL	1 361 597	1 406 892	1 476 732	1 564 609	1 658 975	3,3	5,0	6,0	6,0



profil de croissance de l'exercice 2018. Ainsi, en tenant compte d'une évolution des prix à la consommation qui serait selon toute éventualité de 2,2%, le niveau de cet agrégat permettrait un gain de pouvoir d'achat pour les ménages de 1,3%.

Détente mesurée de la politique budgétaire

La Consommation Finale des Administrations Publiques en tant que composante principale de la demande devrait présenter une évolution

plus soutenue que par le passé, elle se chiffrerait en valeurs courantes à environ 3,8 %. Elle reflète les dispositions relativement osées mais prudentes retenues dans la loi de finances 2018 en vue de stimuler la croissance potentielle et de réactiver le marché de l'emploi tout en essayant de sauvegarder les équilibres financiers.

Cette détente en matière de politique budgétaire aurait pour objectif d'accompagner l'économie nationale et de produire des effets favorables sur la croissance en installant les

conditions propices pour que les secteurs productifs puissent évoluer et maximiser leurs capacités. La prévision de cet agrégat intègre la récente décision des pouvoirs publics de revaloriser les salaires et traitements des fonctionnaires.

Investissement

Ressort de la croissance

Dans le cadre de cette configuration de la demande, la Formation Brute de Capital Fixe jouerait le rôle de ressort pour la croissance avec un taux d'évolution en valeurs nominales de 4%. En effet, les actions entreprises dans ce sens seraient en mesure de porter à court terme leurs fruits. Il s'agit des investissements publics programmés, de l'arsenal de mesures de promotion de l'investissement inscrites dans la loi de finances 2018, et de l'approbation récente de projets d'une enveloppe globale d'environ 32 milliards de dirhams.

Les échanges commerciaux du Maroc avec le reste du monde, tels que projetés dans les présentes prévisions, verraient leur contribution à la croissance décliner quelque peu en comparaison avec l'année écoulée. Mais malgré ce faible retrait, les ventes à l'export continueraient à être bien orientées et impulsées par le contexte propice généré par la reprise de l'économie mondiale, par l'accès à de nouveaux marchés africains et aussi par une éventuelle parité favorable du dirham, les exportations de biens et services devraient enregistrer un accroissement en valeurs courantes de 6,6 %. Elles seraient boostées principalement par les expéditions des produits agricoles et agro-alimentaires et les exportations du secteur de l'automobile, Du côté des importations, elles connaîtraient un rythme d'évolution supérieur à celui des ventes à l'explorer de l'ordre de 7,5%. Ces évolutions en tenaille feraient détériorer le déficit de la

balance commerciale au terme de l'année 2018.

Frémissement des prix pour 2018 Inflation de 2,2 %

Les perspectives économiques de ce scénario prévisionnel, somme toute modérées, n'auraient qu'un impact mineur sur le comportement des prix, le reflux des tensions inflationnistes constaté depuis longtemps devrait connaître une légère rupture au cours de l'année 2018 sans trop dévier le trend déflationniste qui perdure. Les signes avant-coureurs de ce frémissement des prix se font déjà sentir à travers les résultats des enquêtes sur les prix pour le premier trimestre de 2018. Les anticipations et les perceptions des ménages obtenues par le truchement des premiers sondages d'opinion et enquêtes de conjoncture font aussi transparaître par ricochet ce relèvement des prix. Ainsi au terme de cette année, l'évolution de l'indice des prix à la consommation pris comme indicateur d'inflation globale atteindrait les 2,2%. La montée vertigineuse du prix du baril entamée au cours du mois de décembre 2017 et exacerbée par le rude hiver qui a sévi en 2018 devrait se tasser à la fin du premier semestre pour retrouver un niveau économiquement plus abordable (65 dollars en moyenne annuelle).

Sur le front de l'emploi, le marché du travail devrait réagir aux performances de croissance, certes modestes, retenues dans le cadre de ces prévisions pour les activités productives de l'économie nationale. Les efforts de recrutement que comptent engager les administrations publiques pour l'année 2018 devraient aussi contribuer à la détente de ce marché. Le taux de chômage marquerait une décruce relative et se situerait autour de 9%.

CADRAGE 2019 : Le PIB en hausse de 3,8%

L'année 2019 serait un bon cru pour l'économie marocaine. Les projections réalisées présagent ces bonnes perspectives. La nette performance réalisée en 2017 (4,1 %) et celle qui est en train de se profiler pour l'exercice 2018 (3,3%) constitueraient de solides assises pour l'économie nationale et consolideraient sans détour le rythme de croissance attendu pour l'année 2019. Un grand nombre de clignotants conjoncturels sont au vert, les crispations des marchés se dissipent peu à peu et la confiance des opérateurs économiques renaît et s'installe. Les signes perçus aujourd'hui à travers les stratégies ambitieuses lancées par les grandes entreprises et les programmes relativement osés des pouvoirs publics invitent à l'optimisme et augurent d'un relèvement significatif de la croissance pour l'année prochaine avec un taux avoisinant les 3,8 %. Ainsi, les perspectives de croissance pour 2019 retenues dans ce scénario prospectif devraient, selon toute probabilité, s'inscrire dans le prolongement des tendances particulièrement favorables de 2017 et 2018.

L'embellie réitérée que connaîtrait l'économie mondiale en 2019 devrait contribuer indéniablement au maintien des bonnes perspectives de l'économie nationale. Le Fonds Monétaire International comme la plupart des institutions de prévision table sans perplexité sur un taux de croissance de 3,9%. Les Etats-Unis et la Chine continueraient à jouer les moteurs de la croissance planétaire. Ils seront rejoints et avec force par l'Union Européenne. En effet, les économies des pays européens retrouveraient le sentier de la croissance et feraient oublier la période des vaches maigres qui a suivi l'enclenchement de la crise financière de 2008, La nette performance

globale de la zone attendue de 2% ferait aussi oublier partiellement la fêlure causée par le Brexit et les problèmes de la dette grecque.

Le relèvement rapide de la croissance des pays en développement et plus spécifiquement celui des pays africains (plus de 4,1%) devrait conforter cet élan conjoncturel et jouer un rôle plus déterminant que par le passé dans la dynamique de l'économie nationale. Les étroites relations économiques aussi bien privées que publiques entre le Maroc et les pays du continent africain, consolidées ces dernières années par le truchement de conventions, de projets et de chantiers de grande envergure, sont en train de dégager d'importants profits gagnant-gagnant et produiraient encore plus de dividendes mutuels au cours de l'année à venir.

Toutefois, cette conjoncture idéale couve des vents contraires dormants qui risqueraient de venir perturber les performances économiques heureuses anticipées par ces projections. Il s'agit des risques de guerres et de tensions géopolitiques, des incontrôlables mouvements terroristes et du sort de Daesh qui, vaincu ailleurs, serait en train d'installer son fief permanent au centre de l'Afrique. D'autres facteurs défavorables comme la montée du protectionnisme, l'unilatéralisme américain, l'envolée du prix du baril de pétrole, les mauvaises conditions climatiques et les problèmes de l'environnement pourraient poindre à tout instant pour venir contrarier ces tendances et s'interposer entre le présent scénario et sa réalisation effective à la fin de l'exercice 2019.

Avec la reprise généralisée de l'économie mondiale entamée au milieu de l'année 2016 et l'orientation ascendante qu'a connue l'économie marocaine durant deux exercices successifs, les conditions propices sont réunies pour voir l'activité économique démarrer et arpenter un nouveau sentier de croissance plus

vigoureux en 2019. Etayée par ces performances, la demande aussi bien intérieure qu'extérieure devrait présenter un profil plus porteur l'année prochaine. Elle permettrait aux entreprises, avec une marge de profitabilité sensiblement confortable, de s'investir et de s'engager pour produire plus et créer davantage d'emplois. Dans cette perspective, la Formation Brute de Capital Fixe se verrait accorder une place de choix parmi les composantes de la demande et progresserait en 2019 à un rythme plus soutenu que celui des années 2017 et 2018. Le bon profil de l'offre attendue au cours de cet exercice et le nombre assez significatif d'emplois qui y seraient créés provoqueraient un nivellement conséquent de la consommation des ménages. Cet agrégat tel que projeté dans ce scénario progresserait en valeurs nominales d'environ 4,4% et laisserait transparaître une amélioration, bien que légère, du pouvoir d'achat des ménages. La Consommation Finale des Administrations Publiques, autre variable de la demande intérieure, pourrait connaître un relèvement sensible sur la base d'une hypothèse d'un desserrement relatif de la politique budgétaire. Quant aux échanges commerciaux du Maroc avec le reste du monde, ils seraient boostés par une croissance plus vive des économies des principaux partenaires. Les exportations progresseraient à un rythme plus accéléré et permettraient une réduction du déficit commercial.

Les projections sectorielles retenues par ce scénario de référence et sous une trame d'hypothèses relativement bonnes mais équilibrées préfigurent d'une contribution assez dynamique et généralisée des secteurs au profil de la croissance de l'économie nationale. La valeur ajoutée du secteur primaire devrait connaître une évolution de 3,3 % en volume soit de 0,3 point supérieure à la campagne exceptionnelle de 2018. Ce résultat se base sur l'hypothèse de nécessité d'une

récolte céréalière moyenne et sur un comportement vigoureux des autres branches d'activité (arboriculture, cultures industrielles, oléagineuses, élevage ...) qui commencent à prendre du poids dans le secteur et à se détacher peu à peu pour réduire leur dépendance vis-à-vis des conditions climatiques. Les industries manufacturières dans leur ensemble devraient capitaliser l'amélioration du climat des affaires induite par la mise en application des réformes et stratégies programmées depuis une décennie. Elles tireraient aussi profit de la relance de la demande extérieure que présenterait l'exercice 2019 pour enregistrer au terme de cette année un taux de croissance de 3,5%. Impulsées par les ambitieux projets lancés au début de 2018 pour augmenter leur part de marché au niveau international, les industries extractives seraient en mesure de poursuivre leurs performances déjà marquées en 2018 avec une croissance de 7% en 2019. Les activités du bâtiment et des travaux publics, autre composante déterminante de cette configuration sectorielle, pourraient, après une phase de grande déprime et de croissance lente, retrouver une évolution plus vive de 6% en volume et ce grâce aux projets d'infrastructure programmés par les pouvoirs publics et les grandes entreprises et dans une moindre mesure grâce à la demande bien orientée des ménages en matière de logement. Entraînées dans le sillage porteur des secteurs de production de biens (activités du primaire et du secondaire) le secteur du tertiaire contribuerait d'environ 3,6% à la croissance de l'économie nationale. Elles seraient aussi étayées par le relèvement attendu de la consommation des ménages et du redéploiement des activités du tourisme et des secteurs de transport et des télécommunications.

Selon le jeu d'hypothèses qui sous-tendent ce scénario, les pouvoirs publics pourraient

profiter de ce regain d'activité et des ressources qui en découleraient pour adopter une politique budgétaire moins contraignante tout en gardant à l'esprit les règles de prudence en vue d'éviter l'aggravation du déficit outre mesure. L'additif des ressources qui serait dégagé et approché dans le cadre de ces premières prévisions devrait être alloué aux secteurs sociaux principalement l'enseignement et la santé. Concernant la politique monétaire, elle continuerait pour 2019 sur la voie de la rigueur. Les orientations des autorités monétaires resteraient, selon toute probabilité, restrictives et ce en dépit du

calme quelque peu impressionnant de l'évolution du prix.

Dans cette configuration, le marché de l'emploi, aujourd'hui sous pression, connaîtrait une légère détente en 2019 à la faveur de trois années successives de croissance soutenue. Le taux de chômage baisserait dans ces conditions favorables de presque 1,5 point. La tendance heureuse que prendrait l'activité économique aurait un impact certain sur le comportement des prix et raviverait quelque peu l'inflation même si elle resterait contenue et évoluerait uniquement de 2,2% en 2019.

POLITIQUE ECONOMIQUE

La décentralisation entraine-t-elle des comportements stratégiques entre les collectivités locales au Maroc ?

Samir Zine El Alaoui

Doctorant au Laboratoire de recherche en management, information et gouvernance de la Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales d'Ain Sebaâ, Université Hassan II, Revue d'Economie du Développement n°2 | Juin 2017

1. Introduction

Si les décisions publiques au Maroc sont de plus en plus décentralisées- les réformes en ce sens s'étant multipliées depuis l'indépendance du pays en 1956 -, le gouvernement marocain a historiquement donné la priorité à une décentralisation basée sur les communes (Banque mondiale, 2009). En effet, les constitutions successives de 1963, 1970, 1976 et 1996 ont renforcé le statut des communes sur le plan institutionnel et économique, en élargissant les limites de leurs pouvoirs et leur périmètre d'intervention. À cet égard, le processus de décentralisation marocain s'est traduit par l'accroissement des compétences des collectivités territoriales et le renforcement de leur autonomie fiscale. De plus, la charte communale de 2002 élargit, d'une part, les attributions des conseils communaux et, d'autre part, établit un statut des élus. Ainsi, le cas des communes marocaines présente un intérêt tout particulier.

D'un point de vue théorique, l'offre décentralisée d'un service public local particulier est plus efficace qu'une offre centralisée car elle permet la prise en compte des disparités locales de préférences concernant les services publics locaux (Derycke et Gilbert, 1988). Dans le modèle de Tiebout (1956), la décentralisation est envisagée comme un moyen d'améliorer l'adéquation

entre la prestation de services publics et les préférences locales. Ainsi, les populations, parfaitement informées et mobiles, peuvent se déplacer dans les juridictions qui leur conviennent et satisfont le mieux leurs préférences.

Les collectivités territoriales autonomes sont plus à même de développer leur propre stratégie de taxation afin de concurrencer les collectivités de même rang (concurrence horizontale) ou l'État central (concurrence verticale). La revue de la littérature du fédéralisme budgétaire met en exergue l'existence d'interactions en matière de taxation entre les collectivités de même rang hiérarchique. Cette hypothèse est celle de la concurrence fiscale fondée sur la mobilité des bases (Wildasin, 1988). La concurrence par comparaison » suppose également des comportements stratégiques entre les représentants des pouvoirs publics de même niveau (Salmon, 1987). Selon Wilson (1991), cette concurrence peut laisser présager une course vers le bas du taux d'imposition. D'un point de vue empirique, les études réalisées par Case, Rosen et Hines (1993), Besley et Case (1995), Heyndels et Vuchelen (1998) et Feld et al. (2002) sur les pays développés ont montré la pertinence de l'hypothèse de la « concurrence par comparaison ».

À notre connaissance, les études concernant les interactions stratégiques dans les pays en

développement demeurent relativement rares. La principale raison en est l'absence de collecte de données dans ces pays. Selon Caldeira et al. (2014), il est plus pertinent de se concentrer sur l'étude des juridictions à l'intérieur d'un même pays donné, plutôt que de procéder à une analyse macroéconomique. En effet, se concentrer sur un pays évite la difficulté de contrôler pour l'ensemble des variables institutionnelles et autres caractéristiques fixes dans le temps, propres à chaque pays, qui peuvent influencer le degré de décentralisation et les performances (qualité de la gouvernance, corruption, performances macroéconomiques, etc.) et ainsi biaiser les résultats. En revanche, nous disposons d'une riche base de données concernant le Maroc, portant sur 1302 communes sur la période de 2005 à 2009, permettant une analyse économétrique des comportements stratégiques entre les communes. Les communes du Maroc se chargent de la gestion de l'assiette, du recouvrement et du contrôle des différentes taxes locales et redevances, à l'exception de la taxe professionnelle, de la taxe d'habitation et de la taxe des services communaux.' En outre, le conseil communal exerce des prérogatives en matière fiscale locale à travers la fixation des taux et des tarifs de certaines taxes et redevances, dans le cadre de fourchettes prévues par le droit national.

Lors des « Assises nationales sur la fiscalité » organisées par le ministère de l'Économie et des Finances du Maroc en 2013, les participants ont démontré l'absence de concurrence intra et interrégionale. Cet article entend toutefois vérifier l'existence d'interactions horizontales dans le pays en matière de taxation. Pour cela, notre analyse reposera sur la théorie de la concurrence entre les collectivités et sur d'autres travaux empiriques menés dans des pays développés. Nous appliquerons les mêmes techniques

spatiales utilisées sur les données marocaines. Ainsi, nous vérifierons si la décentralisation, dans le contexte d'une économie en développement, induit des comportements stratégiques entre les collectivités locales, même s'il existe un écart important entre la gestion des institutions au Maroc et dans les pays industrialisés (aux États-Unis, par exemple).

Cet article s'articule de la manière suivante. Dans la section 2, nous présenterons une brève synthèse de la théorie des interactions stratégiques en matière de fiscalité. Nous décrirons le contexte institutionnel dans la section 3. Ensuite, dans la section 4, nous développerons le modèle empirique et nous présenterons la base de données. Enfin, dans la section 5, nous discuterons les résultats des régressions.

2. Les enseignements de la revue de la littérature

Dans la théorie du fédéralisme fiscal, la décentralisation entraîne une concurrence entre les collectivités locales qui, par conséquent, mettent en place des politiques publiques plus efficaces et s'efforcent de fournir des biens et services plus adaptés. De ce point de vue, la décentralisation permet une amélioration des biens et services fournis, de leur distribution au sein de la population et de leurs coûts de production. Le principe de la compétition est l'une des deux origines de ces effets". Ainsi, la décentralisation permet une meilleure adéquation de l'offre de biens et services aux préférences des habitants (Tiebout, 1956 ; Oates, 1972) et encourage les collectivités à plus d'efficacité (Salmon, 1987). Les différents travaux théoriques visant à expliquer les interactions entre les juridictions s'intéressent à deux volets. Le premier s'exprime en fonction de la mobilité des bases fiscales, tandis que le second s'appuie sur

l'hypothèse d'informations asymétriques entre les électeurs et leurs représentants.

L'approche de la compétition fiscale fondée sur la mobilité des bases repose sur le mécanisme du « vote par les pieds » décrit par Tiebout (1956) et développé par Zodrow et Mieszkowski (1986), Wildasin (1988, 1989) et Hoyt (1991). Évoquant une concurrence horizontale entre deux collectivités de même rang, Tiebout a montré, d'une part, comment les populations tendent à s'installer dans les collectivités décentralisées les plus attractives et, d'autre part, comment les décideurs locaux, qui ont pour objectif la maximisation du bien-être dans leurs juridictions, fournissent un niveau élevé de biens publics. Ainsi, si une collectivité décide de relever ses taux d'imposition afin d'améliorer la qualité de ses prestations, les investisseurs voient leur retour sur capital diminuer. Ils peuvent alors décider de délocaliser leurs actifs dans des communes aux taux d'imposition inférieurs. Cela représente une externalité fiscale positive pour ces collectivités qui voient leur capital augmenter. Madiès et al. (2005) ont montré que, selon certaines hypothèses, le processus de délocalisation/relocalisation se poursuit jusqu'à ce que le rendement net d'impôt du capital redevienne identique partout dans les juridictions. Dans le cadre d'un équilibre de Nash fiscal, chaque collectivité choisit un taux de taxe sur le capital de sorte que le taux marginal de substitution entre le bien public et le bien privé soit supérieur au taux marginal de transformation entre ces deux biens. Dans la pratique, la production de biens publics est trop faible dans les conditions d'un équilibre de Nash.

Un autre aspect de ces interactions concerne les caractéristiques du marché politique. Les comportements des collectivités territoriales, à l'image du Léviathan, peuvent être régulés par la « political voice » (Hirschman, 1970). En

effet, la concurrence horizontale favorise la discipline des élus locaux, limite leur orientation en faveur de la rentabilité et sanctionne ceux qui ont agi négativement (Brennan et Buchanan, 1980). D'un autre côté, la concurrence horizontale offre aux populations la possibilité de comparer la performance de leurs élus à celle des élus des collectivités voisines. Ainsi retrouve-t-on des comportements opportunistes. Les élus considèrent le programme de leurs concurrents et les décisions prises dans ces collectivités limitrophes. C'est l'hypothèse de la « concurrence par comparaison » développée par Salmon (1987) et Belsey et Case (1995). Et de la « concurrence par comparaison » peuvent émerger des comportements de mimétisme fiscal entre dirigeants de différentes collectivités.

Dans les deux volets - mobilité des bases et « concurrence par comparaison » -, il est possible de démontrer l'existence d'une interdépendance théorique entre les taux d'imposition de collectivités locales voisines. Dans les pays en développement, les travaux précurseurs de Bardhan (1997) et Manor (1999) ont révélé que l'argument de Tiebout, le « vote par les pieds », occupe une place moins importante. Les auteurs l'expliquent par la faiblesse à la fois des prélèvements de fiscalité locale et de l'offre de biens publics locaux. Sans oublier que dans ces pays, le choix du lieu de résidence est limité (Dafflon et Madiès, 2008). Dans le même ordre d'idées, Chambas (2010) a démontré que le manque de transparence dans les informations constitue un autre obstacle à la concurrence fiscale horizontale en Afrique subsaharienne. En outre, les publications sur la décentralisation dans les pays en développement se penchent pour l'essentiel sur le « principe de proximité » (Caldeira et al. 2012).

Toutefois, les quelques études empiriques relatives aux pays en développement ont montré l'existence d'interactions stratégiques entre les collectivités locales (Akin, Hutchinson et Strumpf, 2005 ; Arze, Martinez Vasquez et Puwanti, 2008 ; Caldeira, Foucault et Rota-Graziosi, 2012)⁵. Ces auteurs se sont penchés respectivement sur la décentralisation des services médicaux en Ouganda, la dépense publique locale et les niveaux d'imposition en Indonésie, et les dépenses locales au Bénin. Ils concluent à la présence d'une coordination entre les collectivités territoriales. Notre étude a pour objectif de vérifier l'existence de comportements stratégiques en matière de taxation au Maroc. Ainsi, elle contribue aux publications empiriques sur les pays en développement.

3. Le contexte institutionnel

Au Maroc, la délégation de pouvoirs aux collectivités s'est mise en place après la proclamation de l'indépendance, avec l'adoption de la Constitution du 11 novembre 1959. Depuis, le processus de décentralisation n'a cessé d'évoluer. La division administrative du pays comprend trois niveaux : les régions, les préfectures/provinces et les communes. Aujourd'hui, le pays compte seize régions, chacune étant dotée de préfectures et de provinces, elles-mêmes composées de communes. Six Treize préfectures sont en place, couvrant les principales zones urbaines. Les soixante-deux provinces couvrent les petites agglomérations urbaines et les zones rurales proches de ces dernières. Enfin, il existe 1503 communes (dont 221 communes urbaines et 1282 communes rurales). Ce système de décentralisation cohabite avec un système de « déconcentration », Ce dernier prévoit le transfert de compétences au profit des bureaux locaux des acteurs territoriaux (le wali pour les régions, le gouverneur pour les préfectures ou les provinces, et le pacha ou le

caïd pour les communes). Le concept de déconcentration suppose la coordination des activités locales et la conclusion des actes de l'autorité centrale. En outre, il prévoit l'application des lois et réglementations, ainsi que l'exécution des décisions et directives gouvernementales. Il n'existe pas de hiérarchie stricte entre les différents niveaux et chaque autorité locale ou régionale dispose d'une certaine autonomie dans le périmètre de ses compétences (Franzen et Elkhdari, 2017). Cette dimension se reflète également dans la Constitution de 2011 selon laquelle « aucune collectivité territoriale ne peut exercer une tutelle sur une autre »,

Il existe deux types d'élections au Maroc : les élections communales et les élections législatives. Les premières consistent à élire les conseils communaux au suffrage universel pour une période de six ans. En 2015, les élections régionales se sont tenues pour la première fois en même temps que les élections communales afin de renouveler les conseils régionaux et les conseils communaux.

Dans notre analyse, nous nous pencherons en particulier sur les communes.

Ce choix s'explique d'une part par leur position de premier plan au niveau du développement local. En effet, les communes ont pour ambition de promouvoir le développement à travers l'élaboration de politiques économiques et sociales adaptées. D'autre part, les communes sont également plus impliquées dans la gestion locale, mobilisant 78 % des ressources (Cour des comptes, 2015), tandis que les régions et provinces/préfectures utilisent respectivement 5 % et 17 % des ressources nationales.

La commune est placée sous l'autorité d'un conseil communal, élu au suffrage universel pour une période de six ans. Le pouvoir exécutif est exercé par un président et un vice-

président. Le secrétaire général veille à l'élaboration du budget de la commune conformément aux instructions du président. Le conseil communal vote le budget après présentation à la commission, laquelle supervise le budget et le plan de financement. Après approbation, le budget des communes urbaines est soumis au contrôle de la direction des finances locales à Rabat, tandis que le budget des communes rurales est soumis à la direction générale des collectivités locales. Ces rouages limitent la liberté d'action des communes marocaines quant à la mobilisation des ressources.

L'adoption de la politique de décentralisation fait peser sur les communes de nouvelles responsabilités : élaboration du programme de développement socioéconomique, gestion des services publics communaux, fourniture des principaux services de proximité, etc. Les communes doivent fournir des services publics de base, comprenant l'approvisionnement en eau potable, la distribution d'électricité, l'assainissement, la collecte et le traitement des déchets, les transports urbains ainsi que l'abattage du bétail et le transport de la viande et du poisson (Banque mondiale, 2009). Ces nouveaux pouvoirs compliquent la tâche des communes car leurs propres ressources demeurent insuffisantes pour satisfaire les besoins de la population. En effet, les ressources fiscales des communes couvrent en moyenne seulement 54 % de leurs dépenses opérationnelles, le reste étant assuré par la TVA transférée par l'État.

Les recettes de fonctionnement liées à la fiscalité locale et aux transferts de l'État aux collectivités ; de l'autre, les recettes d'équipement comprenant les produits des services, les recettes du patrimoine, les dons et legs, l'excédent précédent, l'aliénation du domaine privé et les emprunts.

Aux fins de notre analyse, nous avons réparti ces différentes recettes en six catégories distinctes. La première concerne les « taxes locales ».8 Ces taxes sont gérées et collectées par la commune qui détermine la base et le taux d'imposition. La deuxième englobe trois taxes locales gérées et collectées par la Trésorerie générale du royaume (TGR) pour les communes (taxe professionnelle, taxe d'habitation et taxe des services communaux). La TGR retient 10 % du montant collecté pour couvrir les coûts de la collecte et alloue les 90 % restants aux communes. La base et le taux d'imposition de ces trois taxes sont définis chaque année par l'administration centrale. Les troisième, quatrième et cinquième catégories concernent respectivement les transferts, les emprunts et les subventions. La dernière catégorie, dite des « autres recettes », comprend les produits des services, les recettes du patrimoine, l'excédent précédent et le produit de l'aliénation du domaine privé.

Les communes ont un pouvoir de décision s'agissant des ressources issues de deux catégories de recettes : les « taxes locales » et les « autres recettes ». Toutefois, les taxes locales gérées et collectées par la TGR, les transferts, les emprunts et les subventions sont sous le contrôle de l'administration centrale. Les recettes des communes demeurent donc largement centralisées et limitées.

Le tableau 1 montre que la part de l'ensemble des taxes locales est relativement faible. Les lignes « taxes locales » et « taxes locales gérées par l'administration centrale » représentent un montant peu élevé, d'environ 20 % en 2007. Cette contribution limitée peut s'expliquer par un ensemble de difficultés liées au fonctionnement de la fiscalité locale et à sa gouvernance à différents niveaux. Tout d'abord, en ce qui concerne le niveau de la taxe d'habitation, il faut noter que les communes sont censées réviser certaines bases

d'imposition en mettant à jour les tarifs en fonction des données économiques. C'est le cas des valeurs locatives anciennes, qui

contribuent à la faiblesse des recettes foncières.

Tableau 1 : *Recettes des communes marocaines (en millions de dirhams)*

	2005	2006	2007	2008	2009
Recettes totales des communes	14068,4	18939,74	21214,67	23260,56	27007,59
<i>% du PIB</i>	2,67 %	3,28 %	3,44 %	3,38 %	3,69 %
Taxes locales	343,19	474,01	1138,16	1540,73	1 771,75
<i>% des recettes totales</i>	2,44%	2,5%	5,36%	6,62%	6,56%
Taxes locales gérées par l'administration centrale	1514,50	2943,60	3096,76	2880,89	3397,88
<i>% des recettes totales</i>	10,77%	15,54 %	14,61 %	12,39 %	12,58 %
Taxe professionnelle	488,20	968,63	1043,26	1113,28	1423,90
Taxe d'habitation	283,64	503,18	554,68	275,14	248,36
Taxe des services communaux	742,65	1471,79	1498,82	1492,47	1725,62
Transferts	4788,79	5319,84	6140,45	6695,35	8562,81
<i>% des recettes totales</i>	34,04 %	28,1 %	28,94 %	28,78 %	31,71 %
Transferts inconditionnels	4347,04	4864,33	5421,78	5841,91	7171,41
Transferts conditionnels	343,50	454,84	718,67	853,45	1391,41
Part de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt sur le revenu	98,25	0,67			
Emprunts	381,04	719,34	895,91	1098,85	1331,29
<i>% des recettes totales</i>	2,71 %	3,79%	4,22%	4,72%	4,93%
Subventions	94,89	203,95	98	59,90	209,40
<i>% des recettes totales</i>	0,67 %	1,08%	0,46%	0,25%	0,77%
Autres recettes	6945,99	9279	9845,39	10984,84	11734,46
<i>% des recettes totales</i>	49,37 %	48,99 %	46,4%	47,22 %	43,44 %
Produits des services	722,67	1043,68	501,05	510,16	538,30
Recettes du patrimoine	810,94	1134,72	1237,29	1288,12	1226,97
Excédent précédent	5337,67	7039,88	7829,72	8474,23	9743,25
Aliénation du domaine privé	74,71	60,72	277,30	712,33	225,94

Source : Trésorerie Générale du Royaume, calculs de l'auteur.

Ensuite, le processus de collecte des impôts par les communes est assuré par trois entités administratives différentes: tout d'abord le receveur communal, qui n'a ni les ressources humaines ni les outils nécessaires à l'identification, au recensement et à la collecte fiscale; ensuite, des services du ministère de l'Economie et des Finances chargés de la gestion et de la collecte de taxes rétrocédées aux communes (taxe des services communaux, taxe professionnelle et taxe d'habitation); enfin, certains services dépendants d'autres administrations, à l'image de l'administration des transports chargée de gérer la taxe sur le permis de conduire, l'Office national des Pêches pour la redevance sur les ventes sur le marché de gros et les services des Eaux et des Forêts pour les taxes sur la vente de produits forestiers.

Si la gestion partagée de la fiscalité locale peut s'accompagner de difficultés en matière de communication et d'échange d'informations, elle peut aussi favoriser le manque d'intérêt de ceux qui gèrent et collectent les montants pour le compte des trois parties. Cependant, le partage de la base d'imposition entre plusieurs niveaux administratifs peut être à l'origine de comportements stratégiques de la part des collectivités (Flowers, 1988).

La fiscalité locale est complexe dans la mesure où elle se trouve « entre le marteau et l'enclume » et chevauche deux systèmes. D'une part, elle obéit à des décisions locales comme la tarification et, d'autre part, elle applique des mesures prises à l'échelle nationale comme des exonérations visant à répondre à des objectifs socio-économiques. Ensuite, la fiscalité locale n'est autre que l'extension de stratégies fiscales centralisées. Au vu de ces éléments, le Maroc a encore du chemin à parcourir avant de parvenir à une forte décentralisation budgétaire. En effet, le système dans son ensemble présente des dysfonctionnements à

plusieurs niveaux - création d'emplois, collecte et sous-évaluation de la base imposable - rendant la fiscalité locale moins compétitive et réduisant sa part dans les ressources totales des communes. Néanmoins, en accordant une autonomie excessive aux communes, la conséquence peut être de susciter le développement de stratégies fiscales isolées (Madiès et al. 2005).

Les transferts représentent une part importante des recettes totales des communes. Sur la période étudiée, ils se situent entre 28 % et 34 %. L'État central transfère 30 % du produit de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) aux collectivités territoriales. Le montant des transferts aux communes est fixé selon trois critères. Le premier est la « dotation forfaitaire », dotation essentielle au fonctionnement des communes, elle est la même pour toutes les communes. Le deuxième, appelé « dotation potentielle fiscale », permet de réduire les disparités de la richesse fiscale résultant de l'inégale répartition de la matière imposable. Le troisième est la « dotation promotion de ressources propres ». Son objectif est d'encourager les communes qui font des efforts (identiques ou supérieurs à 0,65 fois la moyenne nationale) en matière de gestion de leurs ressources fiscales et de collecte, en leur accordant un bonus.

Le montant des emprunts se situe entre 2,71 % et 4,93 % sur la période étudiée. Les communes peuvent solliciter un prêt auprès du Fonds d'équipement communal (FEC).⁹ Le ministère de l'Intérieur supervise l'approbation de ces demandes.

Notre objectif premier étant de vérifier l'existence d'interactions horizontales en matière de taxation au Maroc, nous concentrerons notre analyse sur les « taxes locales ». Ces dernières sont les ressources

fiscales dont les communes sont responsables : elles gèrent les bases d'imposition, la collecte et le contrôle. Les communes fixent également les taux et les tarifs d'imposition dans les limites fixées par la loi. Au cours de la période étudiée, les recettes des « taxes locales » représentent de 2 à 7 % des recettes totales des communes.

4. Modèle empirique et base de données

4.1 Modèle empirique

Les interactions horizontales en matière de taxation peuvent s'expliquer du fait du « vote par les pieds » ou de la concurrence par comparaison ». Les enseignements de la revue de la littérature sur ce thème ont révélé l'existence d'interactions entre les décisions fiscales de collectivités voisines de même rang. Ce résultat est confirmé par des études empiriques menées dans des pays développés, notamment en Allemagne (Buettner, 2001), en Suisse (Feld et Kirchgässner, 2001), aux États-Unis (Ladd, 1992; Case, Rosen et Hines, 1993; Besley et Case, 1995), au Canada (Brett et Pinkse, 2000) et en France (Jayet, Pat y et Pentel, 2002; Feld, Josselin et Rocaboy, 2002, 2003). L'introduction du caractère spatial dans la problématique étudiée dans ces différents travaux conduit à l'utilisation des techniques de l'économétrie spatiale (Anselin, 1988; Jayet, 1993). Dans chacune de ces études, les tests économétriques sont relativement identiques.

Dans cet article, l'objectif est de tester de manière empirique l'existence au Maroc d'interactions stratégiques entre les collectivités en matière fiscale. Aucune donnée relative aux taux d'imposition appliqués n'étant disponible, nous nous pencherons sur les taxes locales par habitant. Cette variable est le ratio des recettes des taxes locales dont les communes définissent librement le taux et la

base d'imposition, rapporté au nombre d'habitants dans la commune ». Par cette analyse, nous déterminerons si la décentralisation entraîne des comportements stratégiques entre les communes marocaines, comme dans les pays développés. Notre étude se limitera aux travaux de Ladd (1992), Case et al. (1993) et Schaltegger et Küttel (2002).

Selon le premier auteur, le comportement de mimétisme fiscal aux États-Unis apparaît lorsque l'on compare le degré de regroupement des charges fiscales dans les comtés limitrophes d'une zone métropolitaine, par rapport à celui d'autres comtés d'un État. Ladd (1992) démontre ainsi qu'une augmentation d'un dollar de la charge fiscale dans un comté entraîne une augmentation d'environ 50 cents de la charge fiscale dans le comté voisin. De leur côté, Case et al. ont conçu un modèle d'auto-régression spatiale en s'appuyant sur les données annuelles relatives à la zone du continent nord-américain [Continental United States] sur la période de 1970 à 1985. En utilisant la méthode du maximum de vraisemblance, ils observent que les dépenses des États ont augmenté d'environ 70 cents pour un dollar de dépenses supplémentaires dans les États voisins. Quant à Schaltegger et Küttel (2002), ils démontrent que le mimétisme fiscal dépend du cadre politique. Selon eux, l'autonomie fiscale et la législation directe alimentent la concurrence politique, réduisant ainsi l'influence de la concurrence électorale sur les décisions en matière d'imposition. Leurs hypothèses sont vérifiées à l'aide d'un modèle linéaire qui détermine le niveau des dépenses et recettes cantonales, ainsi que des recettes fiscales par habitant. Dans notre modèle, nous utilisons la dernière variable endogène.

Nous présentons donc le modèle empirique d'interactions stratégiques entre les communes : dans le cadre d'un équilibre de

Nash, la taxe locale des communes par habitant dépend des choix fiscaux des autres communes. Ainsi, cela va nous conduire à une spécification avec auto-régression spatiale (Anselin, 1988 ; Jayet, 1993) dans laquelle la variable expliquée dépend en chaque point des valeurs prises en d'autres points d'espace.

En utilisant une base de données unique relative aux communes marocaines sur la période de 2005 à 2009, notre modèle empirique prend la forme du modèle log-linéaire avec auto-régression spatiale suivant :

$$\ln Y_{it} = \theta W \ln Y_{jt} + \beta \ln X_{it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

$i = 1, \dots, n$ désigne la commune et $t = 1, \dots, T$ le temps. Y est le vecteur d'interactions stratégiques entre les communes : les taxes locales par habitant. W est une matrice de poids. Comme la théorie n'aboutit pas à la spécification d'une matrice de pondération ou d'interaction particulière (Jayet et al. 2002), nous utilisons W^d qui est une fonction de l'inverse de la distance entre deux communes :

$$W_{ij} = \frac{1}{d_{ij}} \quad (2)$$

d_{ij} représentant la distance entre les communes i et j ; X est un vecteur des variables de contrôle ; β est le coefficient d'auto-régression. La signification de θ estimé confirmera ou non l'existence d'interactions stratégiques en matière fiscale entre les communes. ε est le vecteur des résidus identiquement et indépendamment distribués. Toutefois, dans le présent modèle, nous vérifierons également la présence éventuelle d'autocorrélations spatiales. Dans ce cas, les valeurs résiduelles dépendent des lieux géographiques selon la relation suivante : $\varepsilon = \delta W \varepsilon + \mu$ où δ est le coefficient d'autocorrélation spatiale, dans l'hypothèse où μ est distribué de manière uniforme et indépendante.

La méthode des moindres carrés ordinaires (MCO) n'est pas directement applicable à ce modèle. Cela est dû au facteur d'auto-régression, car il introduit des interdépendances entre les valeurs des variables endogènes en différents points de l'espace. Le coefficient estimé sera donc biaisé et inefficace. Par conséquent, l'introduction de la dimension spatiale nécessite l'utilisation du maximum de vraisemblance (MV).

Ainsi, notre modèle se définit comme suit:

$$\ln Y = (1 - \theta W)^{-1} \beta \ln X + (1 - \theta W) \varepsilon \quad (3)$$

4.2 Base de données

Notre analyse repose sur un échantillon de 1302 communes, réparties sur 16 régions du Maroc, et s'étend sur une période de cinq années. Les données de l'étude sont issues de la Trésorerie générale du royaume (TGR) et du Haut-commissariat au Plan (HCP). L'échantillon couvre 86 % des communes marocaines au moment de l'étude.

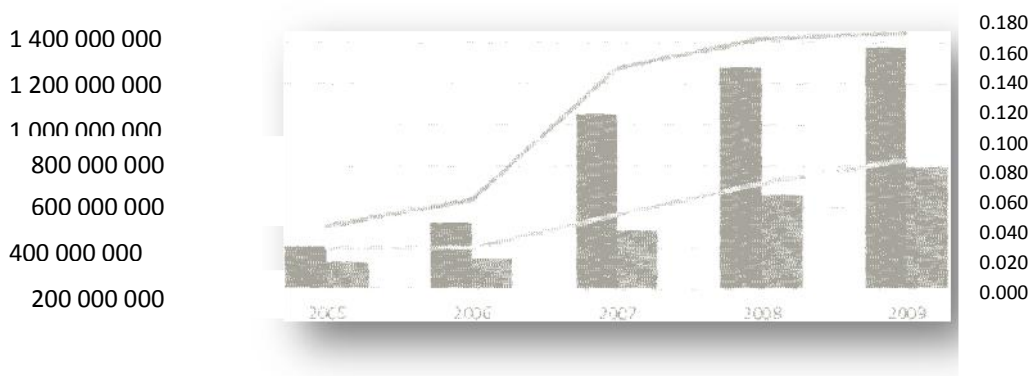
La première source de données concerne toutes les recettes et dépenses de fonctionnement et d'équipement des communes, de 2005 à 2009. La seconde se réfère aux données relatives aux indicateurs socio-économiques et démographiques (milieu, population, pauvreté, etc.) de deux années, 2004 et 2007.

Ainsi, les données du HCP portent uniquement sur deux années, 2004 et 2007. Considérant l'hypothèse selon laquelle la structure de l'économie ne change pas radicalement sur une période de cinq ans, nous avons utilisé, dans le cas des données du HCP, les valeurs de 2004 pour 2005 et 2006, et celles de 2007 pour 2008 et 2009.

La variable endogène représente les recettes des taxes locales par habitant pour la commune. L'estimation sera effectuée au niveau national et par milieu de commune. Les interactions diffèrent entre zones rurales et zones urbaines selon Jayet et al. (2002). En effet, ces auteurs démontrent que le degré d'urbanisation peut avoir un impact sur l'intensité des interactions stratégiques. En outre, Cassette et Pat y (2006) ont démontré que, dans une zone principalement rurale, si les communes ne prêtent pas attention aux décisions prises chez leurs voisins au moment de fixer leur taxe professionnelle, elles prennent toutefois en compte leurs caractéristiques socio-économiques.

Comme le montre le graphique 1, le milieu des communes joue un rôle important dans la mobilisation des recettes fiscales locales. Ainsi, les communes urbaines ont collecté en moyenne 728,85 millions de dirhams sur la période étudiée, tandis que les communes rurales ont à peine 44,55 % de ce montant (324,71 millions de dirhams en moyenne sur la même période). Pourtant, les communes urbaines représentent seulement 10,67 % de notre base de données. Ce constat met en exergue les inégalités profondes entre zones urbaines et zones rurales en matière de mobilisation fiscale.

Graphique 1 : Évolution des taxes locales par milieu de Variable dépendante :



Toutefois, dans le cas du Maroc, une autre question se pose. Les communes interagissent-elles davantage dès lors qu'elles sont urbaines ou qu'elles ont des niveaux de ressources plus élevés ? Pour y répondre, nous estimerons aussi le modèle en quintile des ressources totales des communes. La variable Y à droite de l'équation [voir équation (1) *supra*] représente la moyenne des taxes locales par habitant dans les communes voisines. Pour les variables de contrôle, nous retenons le taux de pauvreté comme indicateur de richesse des communes, la pauvreté étant synonyme du revenu inférieur entraînant un montant faible

des impôts et des difficultés à y faire face (Chambas, 2010). De plus, nous retenons des variables muettes de temps - les mêmes pour toutes les communes - pour capturer les chocs au cours de chaque période.

5. Résultats et discussions

Le tableau 2 présente les résultats d'estimation des interactions stratégiques entre les communes au Maroc, selon la méthode du maximum de vraisemblance.

Les résultats corroborent ceux trouvés dans la littérature et les études empiriques. Ainsi, ils indiquent qu'il existe bien une interaction entre les communes.

Tableau 2 : Résultats de l'estimation des taxes locales par habitant – MV			
	Global	Urbain	Rural
Taxes locales par hab.			
Communes voisines	0,058***	0,105***	0,051***
Taxes locales par hab.	(0,012)	(0,032)	(0,013)
Taux de pauvreté			
	0,152***	0,621***	0,12***
	(0,017)	(0,052)	(0,017)
Variables muettes			
de temps	0,064	0,343***	0,021
2006	(0,044)	(0,098)	(0,048)
2007	0,972***	1,742***	0,879***
	(0,044)	(0,103)	(0,047)
2008	1,198***	2,009***	1,102***
	(0,045)	(0,107)	(0,049)
2009	1,428***	2,068***	1,353***
	(0,047)	(0,113)	(0,05)
Nb d'obs.	6510	694	5816
Log-vraisemblance	-11603,283	-1035,327	-10402,458
Notes : les erreurs standards robustes sont indiquées entre parenthèses. *Signification statistique à 10 % ; **Signification statistique à 5 % ; ***Signification statistique à 1 %.			

Source : Trésorerie générale du royaume, calculs de l'auteur.

À l'échelle nationale et entre communes urbaines et rurales, les résultats révèlent l'existence d'interactions stratégiques en matière de taxation. Le coefficient de la variable dépendante décalée est significatif à 1 % et positif en ce qui concerne les taxes locales par habitant. S'agissant de l'analyse axée sur le milieu des communes, les résultats confirment l'hypothèse de l'intensification des comportements stratégiques entre les communes urbaines. En effet le coefficient de la matrice d'interactions spatiales en milieu urbain est significatif et prend une valeur plus forte (0,105) que celle du milieu rural (0,051).

Ces résultats démontrent que, toutes choses égales par ailleurs, les décisions fiscales des communes urbaines sont plus sensibles aux comportements des communes voisines. Ainsi, prenons l'exemple d'une commune urbaine, une augmentation de 1 % des taxes locales par habitant des communes voisines entraîne une augmentation de 1,105 % de la taxe par habitant de cette commune. Ce constat est comparable à celui de Jayet, Pat y et Pentel (2002), et de Cassette et Pat y (2006) en France.

Pour autant, les résultats de l'estimation par quintile des recettes totales (voir tableau 3) montrent que les ressources des communes

ont un impact Sur l'intensité des interactions stratégiques. En effet, le coefficient de la variable dépendante décalée pour (Q5), (Q4) et

(Q3) est significatif, tandis que le coefficient de la variable dépendante décalée pour (Q1) et (Q2) ne l'est pas.

Tableau 3 : *Résultats de l'estimation des taxes locales par habitant par le quintile des recettes totales - MV*

Variable dépendante :	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5
Taxes locales par hab.					
Communes voisines	0,074	0,03	0,08***	0,071***	0,059**
	(0,039)	(0,025)	(0,024)	(0,027)	(0,024)
Taux de pauvreté	-0,047	0,048	0,08***	0,191***	0,457***
	(0,042)	(0,029)	(0,027)	(0,031)	(0,038)
Variables muettes de temps	0,034	-0,147	0,167	0,11	0,15*
	(0,16)	(0,105)	(0,089)	(0,091)	(0,08)
2006	0,693***	0,917***	0,835***	0,938***	1,281***
	(0,16)	(0,102)	(0,09)	(0,091)	(0,079)
2007	0,947***	0,995***	1,007***	1,083***	1,611***
	(0,169)	(0,11)	(0,094)	(0,095)	(0,081)
2008	0,871***	1,221***	1,125***	1,242***	1,754***
	(0,209)	(0,122)	(0,101)	(0,099)	(0,081)
2009					
Nb d'obs.	809	1438	1478	1463	1322
Log-vraisemblance	-1628,651	-2672,866	-2601,987	-2574,426	-2153,284

Note : les erreurs standards robustes sont indiquées entre parenthèses.

*Signification statistique à 10 % ; **Signification statistique à 5 % ;

***Signification statistique à 1 %.

également que les interactions fiscales sont plus fortes en milieu urbain que dans un contexte rural. En outre, l'intensité des interactions existe non seulement entre communes urbaines voisines, mais également entre communes dotées de plus de ressources.

Ces résultats ont fait ressortir que les décisions des communes marocaines en matière de taxation dépendent des décisions de leurs voisins. Partant de ce constat, nous pouvons conclure que dans les pays en développement, et dans le cas particulier du Maroc, la décentralisation induit des comportements stratégiques entre les collectivités locales de même rang. Notre étude réalisée à partir des valeurs marocaines arrive donc à la même conclusion que celles menées dans les pays développés. Ces résultats soulèvent la question

6. CONCLUSION

Les tests empiriques réalisés au Maroc ont montré l'existence d'interactions stratégiques entre les communes en matière d'imposition. L'hypothèse de comportements stratégiques est donc confirmée et notre étude a révélé son intensité entre les communes urbaines.

Nos estimations ont corroboré l'hypothèse de comportements stratégiques à l'échelle nationale. Notre analyse a démontré

de la coordination entre les collectivités et, plus largement, interroge sur l'efficacité de la décentralisation dans les pays en développement selon le théorème d'Oates.

Ainsi, le gouvernement marocain doit accorder plus d'autonomie aux communes en ce qui concerne la gestion de leurs ressources. De fait, elles comptent aujourd'hui sur les transferts de l'État et les taxes gérées par l'administration centrale. Cette autonomie devrait conduire à une plus grande concurrence entre les communes, renforçant ainsi l'adéquation entre l'offre et la demande de biens et services publics, et améliorant aussi l'efficacité des politiques publiques. Enfin, les études empiriques sur la décentralisation dans les pays en développement doivent surmonter de nombreux obstacles afin de permettre une analyse plus approfondie de la décentralisation et de ses effets.

POLITIQUE ECONOMIQUE

Les orientations budgétaires et monétaires en 2018 et 2019 pour un soutien de la croissance

Centre Marocain de Conjoncture n° 307 /novembre 2018

La croissance révisée à la baisse ...

Dans sa dernière livraison du mois d'octobre 2018, le Fonds monétaire international a revu à la baisse le rythme de croissance de l'économie mondiale. Celle-ci est estimée à 0,2%. Ainsi le rythme de progression de l'activité au niveau planétaire n'atteindrait que 3,7% en 2018 et 2019 au lieu de 3,9% annoncé au courant du mois d'avril de l'année en cours. Ce taux reste, cependant, supérieur à celui observé pendant la période 2012 - 2016. Cette cadence pourrait se maintenir en 2020. Cette stabilité attendue du rythme de la croissance de l'activité économique mondiale serait induite par un fléchissement de la dynamique des économies des pays avancées et par une accélération de celles des pays émergents. Le ralentissement prévu des pays industrialisés est attribuable, en particulier, aux mesures protectionnistes annoncées par les Etats Unis concernant les importations en provenance de Chine. Alors que l'expansion qui caractériserait les économies émergentes et en développement au cours des deux prochaines années serait la conséquence de la montée des prix sur le marché international, favorable surtout aux pays exportateurs de ce produit, d'autres facteurs de risques de nature à affecter négativement l'accroissement du produit intérieur brut mondial sont également à relever. Il s'agit entre autres de la normalisation de la politique monétaire américaine (hausse du taux d'intérêt directeur de la Réserve Fédérale) qui intensifie la pression sur les marchés émergents, des tensions géopolitiques aux répercussions

désastreuses sur les investissements et de la lenteur des réformes dans certains pays qui consolident l'élan et accélèrent la croissance.

... mais sa vigueur n'est, cependant, pas remise en cause

Cependant, si l'expansion mondiale devrait se poursuivre en 2018 et les deux années suivantes, elle devient de moins en moins synchronisée en raison des positions cycliques divergentes de certains pays. Pour certains, l'expansion culmine alors que pour d'autres la situation reste difficile et continue de subir le poids de la forte récession qu'ils ont connues. Par ailleurs, les hausses récentes des prix des carburants ont des incidences variables sur les perspectives à court terme des pays exportateurs et importateurs de carburants. Mais globalement et en dépit de la révision à la baisse de son rythme d'évolution la croissance a accéléré aussi bien dans les pays avancés que dans les pays émergents, le chômage a poursuivi sa tendance à la baisse en 2018 et l'investissement qui, pendant de longues années, n'a pas été dynamique sort de sa léthargie. Par ailleurs, si l'inflation repart, l'inflation sous-jacente (c'est-à-dire hors prix de l'énergie et produits alimentaires) demeure modérée. Ces différents indicateurs

de performance de l'économie mondiale resteront probablement au vert en 2019 et 2020 et des politiques pro-cycliques continueront de soutenir la croissance. Pour leur part, les politiques monétaires doivent devoir relever aider à relever les défis sans constituer un frein pour la croissance et sans perturber les marchés des capitaux dont la stabilité stimulerait davantage les investissements et rendrait la croissance plus inclusive en levant les obstacles qui entravent le développement.

Persistance de nombreux facteurs de vulnérabilité

Les politiques monétaires accommodantes de ces dernières années ont été à l'origine d'un environnement favorable à l'investissement. Le taux d'intérêt qui a atteint des niveaux très bas a permis aux entreprises de lever des fonds pour financer à la fois leurs activités et leurs investissements. Cette situation a eu pour conséquence de gonfler leur endettement ce qui risque à terme de rendre le système productif de certains pays plus vulnérable surtout dans un contexte de croissance faible avec une inflation et un coût d'endettement élevés. Par ailleurs, les conditions financières mondiales, qui restent accommodantes, pourraient se durcir brutalement, sous l'effet d'un resserrement plus agressif de la politique monétaire dans les pays avancés. La hausse des prix du pétrole sur le marché mondial, de son côté, pourrait induire une volatilité dans certains marchés ce qui pourrait avoir pour conséquences une perte de confiance et de dynamisme de l'investissement. Les fluctuations brutales de change et des retournements des flux de capitaux sont aussi des facteurs de risques potentiels qui pourraient peser sur la croissance. Pour faire face à toutes ces menaces des réformes consistant à promouvoir le potentiel de croissance doivent être mises en œuvre et une

répartition plus équitable des possibilités offertes doit être recherchée à travers les différentes politiques mises en place.

..... Qui risquent de peser sur les politiques budgétaires et monétaires en place

Ces politiques devraient viser l'accélération de la diversification économique des pays fortement dépendants de quelques produits de base, la réduction des inégalités pour garantir une croissance équilibrée et durable à terme, la stabilisation financière et l'élimination des obstacles institutionnels pour mieux stimuler la croissance. La politique budgétaire expansionniste actuelle des pays avancés, suite surtout à la politique de relance budgétaire aux Etats-Unis, deviendrait, selon les experts du FMI, neutre en 2019 et restrictive à partir de 2020. Le budget américain est marqué par une baisse des prélèvements obligatoires et une augmentation des dépenses publiques portant l'impulsion budgétaire cumulée à 3 points de produit intérieur brut entre 2018 et 2020. La politique budgétaire dans les pays émergents et en développement resterait neutre entre 2018 et 2020.

L'orientation des politiques monétaires demeure expansionniste. Les taux d'intérêt directeurs des banques centrales sont actuellement faibles et risquent de le rester au cours des deux prochaines années. Les politiques d'achats des titres menées pendant la crise ont fortement pesé sur les bilans des banques. Les solutions des gouvernements apportées à la crise et les pertes d'activité qui s'en sont suivies ont été à l'origine de l'augmentation des ratios de la dette publique sur le PIB et de l'existence d'un déficit public conjoncturel important.

.... pour peser in fine négativement sur la conjoncture au niveau national

Le développement de la conjoncture un peu partout dans le monde et plus particulièrement chez les principaux partenaires commerciaux du Maroc ne sera pas sans conséquence sur l'activité interne du pays notamment via le canal de la demande mondiale adressée aux entreprises marocaines. Dans ces pays les conditions d'une relance de l'activité restent orientées favorablement. La croissance en 2018 y est estimée à 2%. Celle-ci est portée par le dynamisme de la demande intérieure sous l'effet d'un bon comportement de la consommation privée et de l'investissement. Cette tendance laisse penser que le Maroc continuerait de bénéficier d'une demande mondiale assez soutenue à condition que les facteurs de risques ne ressurgissent pas brutalement pour stopper l'élan actuel de la croissance des économies des pays partenaires. Actuellement, rien ne suggère que la croissance puisse faiblir brusquement dans un proche avenir. La bonne tenue de l'emploi et le regain de confiance des ménages qu'il a induit conjugués à la reprise de l'investissement sont révélateurs à cet égard. Cependant, si le Maroc veut saisir cette opportunité que lui offre un environnement propice pour renforcer ses exportations et donc sa croissance, il doit élaborer des stratégies en mesure de lui permettre de faire face aux différents chocs susceptibles d'affecter son économie telle une dégradation brutale des anticipations du fait d'une forte remontée des prix du pétrole ou d'un retournement de la conjoncture internationale etc. ...

POLITIQUE ECONOMIQUE

Risques éthiques et corruption / quels signaux faibles ?

Antoine de BOISSIEU, Associé, OSC Solutions
Audit, Risques et Contrôle n° 009 | 1^{er} trimestre 2017

Les affaires de corruption ont rempli l'actualité récente, comme pour saluer l'à-propos de la loi sapin II. Nous ne nous avancerons pas trop sur l'efficacité de la dite loi, mais nous voudrions revenir sur les affaires récentes. Dans de nombreux cas en effet, les dirigeants ont déclaré qu'ils ignoraient les faits. Les dirigeants d'une marque automobile allemande, impliquée depuis quelque temps dans une affaire de fraude aux émissions sur des moteurs diesel, l'ont ainsi répété, à l'envi. De même que ceux de grandes banques européennes, ou d'un distributeur nord-américain, qui ont transigé récemment avec la justice américaine : ils n'avaient pas conscience que leurs actions avaient commis des faits contraires à la réglementation et à l'éthique. Quelques signaux faibles auraient cependant pu leur mettre la puce à l'oreille. Nous avons choisi d'en analyser six.

1- Une performance exceptionnelle

Le premier signal faible est constitué par un niveau de rentabilité hors normes. On apprend en école de commerce que le profit est directement fonction du risque. Un profit hors normes peut donc résulter d'une prise de risque hors normes. Par exemple d'une prise de risque en matière

réglementaire, ou éthique. Sortir tout d'un coup des moteurs très compétitifs et beaucoup plus performants que ceux de la précédente (et, officiellement, de la concurrence nord-américaine) est par exemple une performance hors normes. De la même façon, certaines banques auraient pu s'étonner du taux de rentabilité exceptionnel de certaines opérations, sans attendre d'être poursuivies pour complicité de fraude fiscale, complicité d'escroquerie, blanchiment organisé ou complicité de trafic de stupéfiants (entre autres, la liste des motifs de poursuites engagées aux Etats-Unis contre les banques depuis 10 ans remplirait une demi-page). C'est le premier signal faible : face à une performance exceptionnelle, les dirigeants doivent demander des explications et doivent être certains d'avoir bien compris les mécanismes qui ont permis d'arriver au résultat.

2- La réputation des contreparties

Le deuxième signal faible tient à la réputation de la contrepartie (client, fournisseur, Etat) avec qui on travaille. Il existe ainsi des classements, évaluant les pays en fonction de différents critères liés à l'éthique des affaires et, disons le crûment, en fonction du risque de corruption. On pourrait donc

considérer qu'il y a à priori un risque plus grand lorsqu'on opère dans les pays classés à risque. Certains dirigeants de sociétés pétrolières ou minières auraient aussi pu s'interroger sur les largesses généreusement accordées par des Etats apparemment plus soucieux des profits de leur fournisseur que de la santé de leurs finances publiques.

3- La présence d'intermédiaires

Le troisième faible est la présence de tiers entre la société et ses clients finaux, ou ses fournisseurs. La présence d'un tiers facilite énormément la création de caisses noires, de détournements, de prise illégale d'intérêt. Certains dirigeants de sociétés dans le domaine de l'aéronautique et de la défense ont ainsi découvert que quelques dizaines de millions avaient été versés à des sociétés de conseil inconnues, basées dans des pays classés à risque de corruption élevé ... Si on cumule les critères, on pourrait se dire qu'une opération très rentable, dans un pays à risque, impliquant le versement de plusieurs dizaines de millions à un fournisseur inconnu, est à surveiller de près.

4- L'absence de garde-fou efficace en interne

Le quatrième signal, qui ne peut pas être ignoré des dirigeants, tient à l'absence de garde-fou efficace en interne. Ce point peut être résumé par une question simple: « qu'est-ce qui me donne l'assurance que cela ne peut pas se produire dans ma société ? », Si la réponse est « rien », ou « à ma connaissance, ça ne

s'est jamais produit et je fais confiance au management intermédiaire », cela signifie qu'il n'y a pas de dispositif efficace pour éviter les faits de corruption ou contraires à l'éthique. Le secteur de la grande distribution en Europe a fait de grands progrès sur la question récemment. Auparavant, à la question « qu'est-ce qui vous donne l'assurance que vos fournisseurs asiatiques ne font pas travailler leurs employés dans des conditions inacceptables ? », la réponse était « pas grand-chose, mais ce n'est pas de notre responsabilité et nous ne pouvons rien faire », Désormais, les géants européens de la grande distribution exigent de leurs fournisseurs qu'ils se soumettent à des audits réguliers sur leurs conditions de travail, et ils mettent en commun le résultat de ces audits. Ils font ainsi passer clairement le message qu'ils ont réellement un objectif en matière d'éthique, et qu'ils sont prêts à rechercher et interdire les pratiques manifestement inacceptables. À l'inverse, le fait de ne pas mettre en place de dispositif permettant de mettre à jour les non-conformités peut être vu comme une incitation à franchir la ligne rouge, dans une logique de « pas vu pas pris ». C'est ce qui a été reproché à Wal-Mart dans une affaire de discrimination (voir revue Audit, Risques & Contrôle n° 002)

5- L'ancienneté des équipes en place

L'ancienneté des équipes en place est un signal supplémentaire. Les pratiques de corruption ou contraires à l'éthique sont évidemment plus difficiles à mettre en

place dans des équipes qui connaissent une rotation régulière, avec le risque que les nouveaux venus refusent de s'y prêter ou que les anciens collaborateurs ne dénoncent les pratiques interdites. À l'inverse, lorsque la hiérarchie et les principaux collaborateurs sont tous en poste depuis longtemps, il n'est pas impossible que des dérives se soient produites et aient été progressivement acceptées, couvertes, par l'ensemble des collaborateurs, qui peuvent même considérer qu'il s'agit de pratiques « normales », « de marché », et « que l'on a toujours fait comme ça »,

6-L'absence de dispositif d'alerte

Dans la même logique que le précédent, le sixième signal faible est constitué par l'absence de dispositif d'alerte éthique crédible. Il est certain que la présence d'un dispositif d'alerte éthique (« whistleblowing » en anglais) crédible et indépendant a un effet dissuasif, et représente une épée de Damoclès sur la tête des décideurs qui pourraient être tentés de franchir la ligne rouge C'est pour cette raison que beaucoup de pays

prennent en compte ce critère lors des procès ou procédures intentées pour des faits de corruption. Les États-Unis, le Brésil, le R.U., la Suisse, et désormais la France avec la loi Sapin II, en ont fait un élément obligatoire dont la présence et le bon fonctionnement sera considéré comme une circonstance atténuante, mais dont l'absence constituera au contraire une circonstance aggravante.

Ces signaux faibles peuvent aider les auditeurs ou contrôleurs internes à identifier les zones qui présentent des risques de corruption ou, plus généralement, liés à l'éthique. En caricaturant, si vous trouvez une activité extrêmement profitable, avec des contreparties qui n'ont pas forcément une excellente réputation, utilisant des intermédiaires (distributeurs, agents, consultants ...), avec un management en place depuis plusieurs années, dans un contexte où il n'y a pas de dispositif de whistleblowing éprouvé et où il n'y a pas vraiment d'audits et de contrôles pour identifier et prévenir des pratiques de corruption ou contraires à l'éthique: cela vaut peut-être le coup d'aller regarder !

POLITIQUE ECONOMIQUE

Un Etat « à la demande »

**Francis MASSÉ, Président de MON Consultants, conférencier, ancien élève de l'ENA, secrétaire général du Cercle de la réforme de l'État
GFP N° 1-2018 | Janvier-Février 2018**

Dans le cadre de la gestion des territoires de notre pays, je propose l'idée novatrice d'un État « à la demande ». J'aurais aussi pu écrire un État subsidiaire - dont les missions essentielles sont ni plus ni moins que :

- protéger : protéger les populations en assurant leur bien-être, établir (rétablir) une société apaisée, une société de confiance, un État qui accompagne les transitions indispensables de notre pays,

Et

- conquérir : conquérir en aidant les forces économiques (entreprises, unités de recherche et administrations) à rechercher de nouveaux marchés, à innover, à avancer dans la nouvelle société de la connaissance, à développer le pays, investir et augmenter nos capacités.

Cela suppose une gouvernance se développant à plusieurs niveaux territoriaux d'autorités publiques, et s'appuyant sur l'intervention des socioprofessionnels la société civile à laquelle il convient de donner toute sa place. Dans ce cadre, et avec l'objectif de simplifier, de clarifier et avant tout de rechercher l'efficacité publique, les modes privilégiés d'organisation que je préconise sont les agences jugées aux résultats, les partenariats publics privés, et la participation citoyenne. Dans ce contexte, pourquoi un État « à la demande » ? À force d'être partout, l'État perd de sa puissance de feu. Ses moyens d'action se

réduisent comme une peau de chagrin ; il s'éparpille. Or nous avons grand besoin d'un État fort, actif aux postes avancés du monde global et dans la consolidation de l'Europe, d'un État pouvant s'appuyer en confiance sur une gestion harmonieuse des territoires, véritables fers de lance de son action, lieux d'expansion où se développent les forces économiques, sociales et culturelles du pays.

Pour une telle ambition, pour réussir une telle œuvre, notre État doit poursuivre sa modernisation, s'alléger, être agile autant que stratège, déterminé. Il doit donc penser en même temps sa réforme centrale et territoriale.

L'État n'est pas prêt à gérer dans la complexité

D'une part, ses administrations centrales sont concurrencées par les opérateurs publics qu'elles secrètent, sans évoquer même l'émergence des autorités administratives indépendantes qui dénie en quelque sorte la possibilité d'un État impartial en cours de démembrement en mode aléatoire.

Nous sommes en présence d'une gouvernance paradoxale où l'on observe tout à la fois depuis 20 ans un développement du nombre des agences et des opérateurs de l'État à tel point que le pilotage par les administrations centrales est de plus en plus difficile alors qu'émerge une revendication de cohérence et

de clarification dans ce paysage administratif émietté (1244 agences en 2010). Selon un rapport de l'IGF, cette situation n'est que l'aboutissement d'un phénomène qui s'est développé sans stratégie d'ensemble et qui a été inflationniste en termes de moyens humains et financiers ; par ailleurs il ne s'est pas accompagné d'un renforcement suffisant de la tutelle de l'État.

Il est utile de s'interroger sur les origines de ce phénomène. Mon analyse est qu'il dépend principalement de la complexité croissante des questions à traiter et du discernement insuffisant porté sur ces dernières. À partir du moment où l'on ne perçoit pas totalement les liens existants entre différents problèmes à résoudre - car la complexité est notamment constituée de la croissance des interdépendances -, il est difficile de formuler des objectifs de solutions qui devraient par construction être elles-mêmes reliées entre elles. Concrètement si on ne tire pas, par exemple, parti des constats sur les externalités négatives de tel ou tel mode de production ou de consommation, il est difficile de résoudre la question du financement de la sécurité sociale (qualité de l'air, qualité alimentaire, etc.).

Alors on pare au plus pressé après l'irruption d'un scandale ou d'un évènement qui déclenche l'émotion publique ; on crée un nouvel organisme. Ce réflexe politico-administratif n'est pas en soi illogique au vu de la lourdeur de l'État, de son organisation actuelle, impossible à modifier dans l'urgence. Car l'organisation globale de l'État ne se prête pas à la gestion publique en univers complexe (silos verticaux, millefeuille administratif). C'est d'ailleurs ce que dit le sociologue Zygmunt Bauman lorsqu'il constate avec pertinence que « dans notre monde en globalisation rapide, les organismes ne sont pas à la hauteur des dépendances » Ainsi va-t-on au plus vite, faute de temps pour bâtir des organisations plus

matricielles et une gouvernance publique plus adaptée à la complexité et à la croissance des interdépendances qui la caractérise.

D'autre part, ses services déconcentrés sont en « guerre de tranchée » avec les services des collectivités territoriales - pour lesquelles notre pays n'a pas tiré toutes les conséquences du profond mouvement de décentralisation lancé depuis les lois Defferre des années 1980 - sur des politiques de proximité où les seconds ont la légitimité de l'enracinement local.

Il existe en fait deux légitimités que la réforme de l'administration territoriale de l'État (REATE) et les lois de décentralisation ont voulu ménager : celle de l'État au service de l'intérêt général national (et européen) et celle des autres collectivités publiques au service de l'intérêt général territorial. Ces deux légitimités sont de force égale ; chacune a sa pertinence. Jusqu'à présent on a recherché leur conciliation dans des procédures et des répartitions des compétences qui n'ont que peu clarifié la situation.

À cet égard les derniers actes réformateurs - la loi NOTRE et les grandes régions métropolitaines sans oublier la loi sur les Métropoles - fondent une nouvelle configuration administrative et politique ; cette situation peut quelque part sinon flouter la frontière entre la notion d'État unitaire et celle d'État fédéral, en tous cas créer une configuration inédite des rapports traditionnels tels qu'ils sont effectivement vécus entre l'État et les autres collectivités publiques.

En effet le poids politique des nouveaux présidents de Régions qui repose sur une assise électorale substantielle et les aspirations des Métropoles représentent autant de potentiels de changement dans l'ordre classique des choses.

Cela étant les relations financières entre l'État et les collectivités territoriales, en particulier les recettes fiscales et les autres ressources propres des collectivités territoriales dont elles disposent librement dans les conditions fixées par la loi, garantissent déjà par la Constitution une forme d'autonomie fiscale à ces dernières. Mais la répartition des compétences entre les diverses collectivités publiques, leur financement et leur nouveau poids politique, notamment dans un contexte de résurgence des questions territoriales, alimentent des débats déterminants pour l'avenir. C'est dans ce cadre que le Président de la République lors du 100^e congrès des Maires de France a annoncé des mesures importantes, en particulier une refonte d'ensemble de la fiscalité locale à l'horizon de 2020.

La sociologie de la performance est un révélateur

La sociologie de la performance publique nous aide à mettre en évidence des corporatismes, des rapports de force, des représentations qui sont plus forts que les structures que l'on a mis successivement en place pour trouver des compromis et des équilibres factices. En clair, l'énergie des équipes est davantage orientée dans la défense du terrain de jeu de chaque acteur que vers les finalités et l'efficacité publiques.

Ce qui n'arrange rien, c'est qu'une idéologie ultralibérale sous-jacente agit souterrainement en faveur d'un État minimaliste.

Bref, il devient de plus en plus difficile à la fois de défendre l'État et les services publics dont l'auteur a la conviction de la nécessité et de formuler une remise en cause radicale de leur mode de fonctionnement actuel. Mais c'est un défi qu'il faut pouvoir affronter.

Or nous n'aurons pas le dénouement de ces

contradictions dans une solution unique. C'est dans un ensemble de dispositions savamment combinées que pourra émerger une efficacité publique effective, c'est-à-dire une action publique répondant véritablement aux nécessités des citoyens et des entreprises. C'est par un dialogue constant qu'émergeront des solutions pratiques, les seules qui emporteront l'efficacité publique.

Prenons l'exemple de la formation. La thèse selon laquelle l'une des solutions au chômage réside dans un effort supplémentaire dans la formation professionnelle a pignon sur rue aujourd'hui. Reste à mener une action publique adaptée. L'État avance ses pions et envisage sérieusement une recentralisation des moyens. Toutefois, les Régions ont de réelles compétences dans ce domaine et l'AFPA et Pôle Emploi respectivement en charge des demandeurs d'emploi et de la formation des adultes, sont des établissements publics de l'État. Que faire ? D'abord dépasser les postures actuelles où des concurrences absurdes se déroulent parfois, au détriment d'une coopération optimale. Ensuite, parce que cet exemple extrême où l'État est manifestement indispensable, exige des processus ajustés, indispensables pour délimiter clairement les champs d'interventions.

Mais cet exemple peut servir pour bien d'autres domaines dans la mesure où se développerait la création d'agences publiques. Le service public de l'emploi et de la formation professionnelle ne peut-il pas être limité à une seule agence publique et aux Régions, sans omettre les entreprises et les autres sociétés de formation ? Quel est le rôle des DIRECTE aujourd'hui dans ce domaine ? Dans un autre secteur, quel est le rôle des directions départementales de la cohésion sociale et de la protection des populations (DDCSPP) ? On sait que dans le cadre de la RGPP (révision générale

des politiques publiques), les DDCS et les DDCSPP ont remplacé diverses directions départementales de l'État (jeunesse et sport, concurrence, consommation et répression des fraudes, action sanitaire et sociale et services vétérinaires). Alors même que des collectivités territoriales, le département et la commune, ont à voir avec le social, à proximité des populations.

Quel est le problème ? C'est celui de l'efficacité publique qui n'est pas optimale ici car les citoyens n'y trouvent pas leur compte. C'est pourquoi la transformation des services publics en agences orientées et jugées sur des résultats opérationnels (c'est-à-dire répondant effectivement aux attentes des populations et de l'intérêt général) est un préalable à cette notion d'État « à la demande », mais qui est ici seulement technique. Ce n'est que lorsque des essentiels sont en cause que l'État peut retrouver sa puissance d'arbitrage politique ou son pouvoir régalien. La plupart du temps il faut laisser la place au travail de coopération sur les sujets techniques au bénéfice de l'esprit et de la qualité de service.

Dans ce contexte, il est cohérent d'attribuer le maximum de compétences selon le principe de subsidiarité aux collectivités territoriales et créer des « forces d'appui technique », les agences publiques, qui travaillent en synergie avec elles.

Les conditions de succès d'un tel aggiornamento sont explicites :

- une délimitation pertinente des domaines d'action des agences (comprenant répétons-le anciens opérateurs, services déconcentrés et administrations centrales concernés) ; la future agence nationale de la cohésion des territoires peut à cet égard aller dans le sens d'une meilleure cohérence de l'action d'un État facilitateur, tel que l'a Décrit

le Président de la République au congrès Je l'AMF.

- une stabilisation des compétences respectives des Métropoles, Régions, Départements et autres communes et de la carte territoriale.

- un pilotage d'ensemble au niveau du Haut Conseil des territoires.

- des préfets de région outillés d'un dispositif d'ingénierie, de veille et d'alerte ayant autorité fonctionnelle sur les entités territoriales des agences de l'État.

Au premier plan de ces dispositions, il me semble que doit être placé cet « État à la demande », comme un État distancié mais surtout pas inerte. Un État réellement présent et accompagnateur, facilitateur ; un État n'agissant que lorsque la situation l'impose et encore, s'il doit intervenir ce n'est qu'en prenant le moins possible la place de la collectivité locale concernée.

Un tel principe de subsidiarité en action vise la responsabilisation des acteurs locaux, plus au fait des problèmes et donc des solutions. Il exige une forme d'abnégation sans pareille, des fonctionnaires d'État à la fois humbles et vigilants, portés par l'intelligence des réalités.

Il est pragmatique - en considération du coût de refonte de leur reconfiguration même s'il est parfois idéalement souhaitable - de partir du cadre juridique actuel en 13 régions métropolitaines, de métropoles solides et dynamiques et aussi d'un tissu de villes moyennes et de petites communes, dont celles de moins de 10000 habitants qui concentrent plus de 51 % de la population. François BAROIN, le Président de l'AMF, soulignait que plus de 36 % de la population vit dans des villes de 2 500 habitants et qu'il y a autant d'habitants dans les communes de moins de

2000 habitants que dans les 12 métropoles.

C'est dans ces territoires que les populations vivent et s'attendent à bénéficier de services publics de proximité qui répondent à leurs besoins de la vie quotidienne, d'activités économiques dynamiques susceptibles de leur offrir des emplois pérennes et de leur garantir une employabilité et une formation. De leur permettre une santé durable, l'accès à la culture, à l'éducation et de bénéficier d'un droit à la mobilité et à l'information et à la communication.

Gouvernance et management doivent s'adapter

Dans La voie, Edgar Morin propose à juste titre une « débureaucratization généralisée », d'abord par un meilleur emploi des aptitudes et qualités des individus qui travaillent dans l'administration. Aptitudes et qualités inhibées sous les effets conjugués de la centralisation, de la hiérarchie, de la compartimentation, de la spécialisation, toutes qualités nécessaires mais inefficaces lorsqu'elles s'avèrent excessives et mal combinées entre elles. Aussi préconise-t-il de créer et de développer des modes d'organisation souples qui s'adaptent au terrain, tantôt autocentrées, tantôt multipolaires, ou bien tantôt spécialisées, tantôt à compétence générale.

Transposées à notre problématique d'organisation matricielle entre gestion des territoires et gestion de la Nation, ces préconisations indiquent assez clairement dans quel sens il conviendrait d'aller : celui d'une vraie décentralisation /responsabilisation, d'un « pacte girondin » et en même temps d'une vraie cohésion de notre écosystème administratif global, État et collectivités territoriales, à l'opposé du schéma centralisateur et jacobin.

Plusieurs conditions doivent être réunies pour réussir une telle transformation :

- un mode opératoire et des processus parfaitement conçus ;
- un système de pensée et de comportements, un état d'esprit, profondément renouvelés ;
- des organisations plus claires aux compétences réparties mais ouvertes à la coopération.

Tâchons d'analyser chacune d'entre elles.

Une fois assurée la stabilité des organisations (50 ans au moins avec les mêmes régions) il convient d'établir et de favoriser un processus de création dans la durée de fusions de communes à partir des intercommunalités étant elles-mêmes démultipliées. La disparition des départements dans les zones urbaines ne tardera pas à s'imposer. De fait, il s'agit d'atteindre une répartition optimale des compétences sans jamais abandonner l'aptitude à la coopération. Par exemple, la répartition actuelle entre les collèges gérés par les départements et les lycées gérés par les régions est-elle logique et qu'engendre-t-elle pour les services de l'Éducation nationale ?
Quid des politiques sociales de l'État - répétons-le - réparties entre des services déconcentrés, les départements et les communes ?

L'un des critères pertinents qu'il convient d'appliquer est le coût de transaction (par exemple les risques de démultiplication d'interfaces et de réunions avec des interlocuteurs différents pour un même sujet). C'est le croisement entre les trois vecteurs que constituent les organismes, les processus et les missions qui permettra la découverte de solutions adaptées au fur et à mesure de l'occurrence des problèmes à traiter.

Il existe bien un paradoxe apparent selon lequel les compétences affectées a priori et de manière indispensable à un organisme

identifié-la commune ou la région, par exemple - n'exonèrent en rien de l'émergence de processus virtuels devant permettre des coopérations inévitables dans le champ des compétences pré-affectées à l'un et à l'autre. C'est dans la nature même des interdépendances entre les différentes situations à traiter que relier des solutions forcera à collaborer. C'est nécessairement vrai pour l'État qui, dépositaire de l'intérêt général, national et européen, devra souvent être à la manœuvre.

Qui ne voit qu'un tel enchevêtrement incontournable des processus de résolution des problèmes adossé à une répartition claire des compétences entre les collectivités publiques, exigera des comportements différents d'acteurs ?

Un nouvel état d'esprit s'impose

Un tel changement implique des modifications drastiques d'état d'esprit et une détermination sans faille des managers publics à garder le cap vers cet esprit coopératif. Les déterminants de comportements (statut, évaluation, reconnaissance, primes, parcours de carrière et de formation, mobilités professionnelles ou géographiques) doivent correspondre à cette nouvelle donne. Nous touchons là à des compétences relationnelles et comportementales qu'il faudra s'attacher à densifier.

Le rôle de chaque acteur sera d'autant mieux compris que chacun d'entre eux possèdera une compréhension de l'ensemble. Par conséquent la qualité des informations et leur accessibilité sont essentielles. Le développement des Data est primordial pour accompagner de tels changements. Le système d'information public reste à construire

Ce n'est qu'à partir d'une matrice des

nécessités qu'il sera possible de bâtir un ensemble cohérent d'actions publiques. Ce qui suppose préalablement d'avoir collecté ces besoins et d'être capable de les actualiser.

On voit bien que les essentiels pour réussir une telle transformation publique sont situés sur deux plans : celui d'une vision globale de l'écosystème central et territorial et celui d'une aptitude systématiquement recherchée de nouveaux comportements des acteurs.

POLITIQUE ECONOMIQUE

Vers un élargissement d'une relation de confiance modernisée : une approche gagnant - gagnant de la vérification des entreprises

Raphaël COIN, avocat associé, PwC Société d'Avocats, ancien directeur fiscal de General Electric en France

Revue de Droit Fiscal n° 5 | janvier 2018

1 - La confiance en tant que valeur positive est au centre de toutes les communications politiques modernes. En France, le concept est abondamment utilisé depuis les dernières élections présidentielles, alors que l'État se prépare à proposer un nouveau volet au travers du projet de loi pour un État au service d'une société de confiance. Le concept est si important que le projet est passé d'un simple droit à l'erreur à la recherche d'une société de confiance, objectif plus ambitieux. Il est désormais temps de s'interroger si ce concept, qui apparaît comme une source de croissance raisonnée en économie, peut trouver sa place au centre du contrôle fiscal des entreprises. Il est vrai que, même si la probité et la volonté de respecter la norme fiscale par les contribuables doivent être présumées, force est de constater qu'un État souverain ne peut se passer de contrôle, ne serait-ce que pour vérifier que la loi est correctement appliquée ou que la règle est la même pour tous, validant ainsi un marché concurrentiel crédible.

Le contrôle fiscal actuel n'est pas adapté à toutes les situations, ce qu'a déjà reconnu le pouvoir exécutif

2 - Le sujet qui nous intéresse n'est pas celui de la fin du contrôle fiscal ou même celui d'une relation idyllique entre vérifié et vérifiant, mais plutôt celui de la nécessité pour tout système

économique attractif et efficace de la mise en place d'une relation apaisée, efficace et mature entre des acteurs dont l'existence même dépend l'un de l'autre.

Il est donc important que tous les agents œuvrent à trouver un équilibre encadré entre un système fiscal fluide et économiquement neutre et la nécessité de contrôler et sanctionner le cas échéant les comportements déviants faussant la concurrence et augmentant les contraintes budgétaires des autres. C'est l'objectif de l'expérimentation lancée en 2013 par les autorités françaises au travers de la relation de confiance pour des entreprises volontaires sélectionnées rejointes en 2014 par d'autres candidats de petite et moyenne taille.

L'expérimentation était réduite et non généralisée avec comme but de proposer des conclusions à son terme, conclusions jamais finalisées à notre connaissance. Le caractère réduit de la démarche était le gage d'une probabilité de réussite augmentée dans un contexte où toute réforme d'envergure semblait impossible.

La volonté politique ne fait pas défaut comme le démontre la publicité donnée à la cérémonie des signatures des premiers protocoles et l'appui médiatique des ministres concernés de l'époque que ce soit Pierre Moscovici ou

Bernard Cazeneuve, tous deux se présentant comme des fervents défenseurs de la « sécurité juridique » et la « prévisibilité ». Le ministre responsable du budget avait alors indiqué que l'initiative serait développée à grande échelle deux ans après son lancement c'est-à-dire en 2016. Le projet de loi actuellement en discussion « pour un État au service d'une société de confiance » s'inscrit, avec un peu de retard dans la même filiation. Il reprend d'ailleurs les éléments de langage au travers de la communication du ministre actuel qui indique que le projet comprend une initiative « sur le modèle de ce qui se fait au Royaume- Uni ou aux Pays- Bas, en contrepartie de la transparence faite par les entreprises, l'Administration pourra valider leur résultat lors d'une intervention sur place ». On est, dans l'esprit et dans le texte, parfaitement en ligne avec l'initiative de 2013.

Comme indiqué à l'époque, « Le choix entre les candidats reposera sur des critères objectifs. Les candidatures seront ainsi examinées selon un processus, tenant compte principalement de la situation de l'entreprise au regard du respect de ses obligations fiscales, de sa situation financière (absence de procédure collective en cours), de son domaine d'activité et de sa taille, de la diversité devant des situations favorisant un retour d'expérience le plus complet et le plus enrichissant possible, et enfin du nombre maximum d'entreprises prévu dans la phase expérimentale ».

Il nous semble que les contraintes liées au caractère expérimental ont empêché certaines entreprises de participer, laissant présager une force supplémentaire si le système était généralisé. Ce potentiel n'a pas été atteint lors de la seconde vague principalement parce que celle-ci était réservée à des PME alors que les candidats étaient plutôt de grandes entreprises

et que la communication auprès des PME a peut-être manqué de conviction.

Sur 27 entreprises volontaires, seules 11 avaient été retenues en prenant en compte la situation de l'entreprise au regard de ses obligations fiscales, de sa situation financière (absence de procédure collective en cours), de son domaine d'activité et de sa taille, la diversité étant nécessaire pour analyser de manière utile l'expérimentation.

La question se pose de savoir si la liberté des critères de choix des entreprises éligibles est un facteur important. Il nous semble qu'un système fondé sur son caractère optionnel et volontaire, tant lors de l'entrée que de la sortie du côté de l'entreprise, ne pourrait être totalement obligatoire pour l'Administration sans en affecter le fonctionnement. Dans les autres pays européens, le profil du candidat est pris en compte pour l'éligibilité au système. Serait-ce un premier pas vers un rating des entreprises afin de limiter l'accès à certains ? En pratique, nous noterons cependant que l'existence d'un contentieux devant les tribunaux ne doit pas être (et n'a pas été lors de la phase de test) un critère unique de refus de participation.

La sécurité dans un délai raisonnable, véritable vertu de la relation de confiance

3 - Le projet de loi actuellement devant le Parlement prévoit en son article de transformer l'expérimentation de la relation de confiance pour la généraliser. Le principe est explicité de la manière suivante :

« Dans les conditions prévues à l'article 38 de la Constitution, le Gouvernement est habilité à prendre par ordonnance, dans un délai de neuf mois à compter de la publication de la présente loi, toute disposition relevant du domaine de la loi tendant à modifier le Code général des

impôts ou le Livre des procédures fiscales en vue de renforcer la sécurité juridique des entreprises soumises à des impôts commerciaux. Ces dispositions définissent, à cet effet, le régime permettant à l'Administration d'examiner, le cas échéant sur place, sur demande des entreprises, la conformité de leurs opérations à la loi fiscale et de prendre formellement position sur l'application de celle-ci. Elles fixent, aux fins d'assurer un équilibre entre l'objectif de sécurité juridique poursuivi et les exigences de bonne administration, les critères permettant de définir les entreprises ou les catégories d'entreprises susceptibles de bénéficier de ce dispositif, en fonction notamment de leur taille, du caractère innovant ou complexe de leur activité ainsi que des enjeux fiscaux significatifs de leurs opérations. Un projet de loi de ratification est déposé devant le Parlement dans un délai de trois mois à compter de la publication de l'ordonnance ».

Les principes fondateurs de l'initiative de 2013 sont donc repris dans leur ensemble de manière explicite, à savoir : le caractère optionnel, la sélectivité pour les autorités des candidats et situations acceptables ou non, le déroulement sur place si adapté, et l'opposabilité des décisions prises dans ce cadre. On regrettera que le caractère contemporain de la revue qui était au centre de l'initiative de 2013 ne soit pas expressément repris, mais il nous semble qu'il est tout de même sous-jacent. On est donc, selon nous, sur une généralisation de l'initiative de 2013 plutôt qu'une nouvelle direction.

Il est intéressant de noter que tant l'initiative de 2013 que celle de 2017 font de la sécurité juridique en matière fiscale un élément fondateur. C'est aussi l'élément que valorisent les entreprises.

En outre, un système moderne est un système qui permet de trouver des compromis dans un délai raisonnable, dans des situations complexes où la règle elle-même ne donne pas une réponse en lecture directe. L'incertitude est consubstantielle au système fiscal moderne, elle doit être réduite certes, mais doit l'être rapidement, le rythme des entreprises pour formaliser des décisions dans leurs comptes étant au mieux annuel, mais plus souvent mensuel ou trimestriel au moins pour les plus grandes.

La majorité des entreprises a l'obligation de naviguer dans un monde fiscal incertain dont le décryptage n'est souvent fourni que plusieurs années plus tard, lors de contrôles fiscaux ou au travers d'arbitrages rendus par le juge.

Il faut ajouter que les règles de prescription peuvent amener à s'intéresser à des transactions complexes datant de plusieurs années surtout lorsque la société vérifiée est en perte et que la vitesse de rotation des équipes et des actifs en entreprise n'est pas plus lente que celle des équipes au sein de l'administration fiscale. Fonder une stratégie fiscale sur l'hypothèse qu'une trace parfaitement objective de la motivation des opérations anciennes peut être utilisée de nombreuses années après les faits, est un leurre profitant parfois aux entreprises. En effet, l'Administration n'est plus en mesure d'apporter une preuve qui lui incombe, car l'entreprise ne peut justifier les considérations économiques d'une décision ancienne. Nous savons tous que la compréhension exacte des faits constitue toujours une difficulté pour une résolution objective des questions fiscales et même pour exercer un contrôle a posteriori y compris par le juge.

Le système actuel du contrôle fiscal, même s'il semble répondre à des critères de rentabilité affichés selon un référentiel fixé par les

autorités elles-mêmes, n'est pas, selon nous, optimal lorsqu'une entreprise est prête à ajuster sa position fiscale en échange d'une sécurité. Nous sommes persuadés que la sécurité a une valeur pour un acteur objectif et que l'entreprise sécurisée est plus encouragée à prendre des positions fiscales moins agressives et appliquer une plus grande transparence, motivée à la fois par la préservation de sa réputation, mais aussi faisant un calcul avantage/inconvénient rationnel qui alloue à cette sécurité une valeur bien plus essentielle que l'impôt évité au travers d'une position agressive non sécurisée. Même si certains ont déclaré que la mise en place de la relation de confiance pouvait favoriser la fraude, cet argument nous paraît plus dogmatique que fondé sur une observation scientifique.

Notre analyse n'est peut-être pas la seule rencontrée sur le marché, mais elle nous semble suffisamment répandue pour pouvoir être prise en compte. Les individus sont prêts à payer pour leur sécurité, pourquoi les entreprises ne seraient-elles pas prêtes à modérer leurs ardeurs fiscales en échange d'une sécurité accrue, surtout lorsque leur stratégie fiscale doit être partagée avec l'Administration ? A minima, il nous semble que de nouveaux investisseurs seraient sensibles à l'argument, transformant le régime en un instrument d'attractivité au-delà même de l'amélioration de l'efficacité du contrôle.

Même si le rescrit s'inscrit dans une démarche de sécurité comparable, il ne permet pas, selon nous, d'améliorer l'efficacité du contrôle fiscal lui-même et ne favorise pas de manière aussi évidente l'idée qu'un compromis équilibré en connaissance de cause est bénéfique aux deux parties. Dans le cadre du rescrit, les autorités doivent toujours s'interroger sur « ce qui ne leur est pas dit », car non directement en

rapport avec la question posée alors que, dans le cadre de la relation de confiance, les autorités ont les moyens de valider les éléments qu'elles considèrent essentiels à une prise de décision éclairée. La transparence est plus grande.

Offrir une alternative au travers de la relation de confiance en partant de principes novateurs

4 - Partant probablement de la constatation qu'un système équilibré possède les deux composantes tant de la répression que de l'encouragement, les autorités fiscales ont conçu au même moment un alourdissement des peines en matière fiscale suite à l'affaire Cahuzac et l'expérimentation d'une procédure plus apaisée par laquelle les contribuables présumés de bonne foi pourraient obtenir une validation de leur situation fiscale rapidement et sans conflit inutile. Nous adhérons à cette dichotomie.

Les principes d'action sont : transparence, célérité et disponibilité, pragmatisme, compréhension et confiance mutuelle.

Dès le départ, le centre de la réflexion était l'idée que la nouvelle procédure devait se fonder sur une évolution des mentalités de part et d'autre. Cette évolution reste un élément important pour envisager le succès d'une évolution du régime et atteindre sa généralisation.

A. - L'élément essentiel : l'approche globale et contemporaine

5 - En premier lieu, il convient de noter que les équipes chargées de l'expérimentation étaient des équipes pluridisciplinaires permettant de faire travailler des équipes issues du contrôle (par exemple la DVNI) avec des équipes issues des administrations s'occupant du

recouvrement, (comme la DGE), donnant une vision globale de la complexité et de la *compliance* des entreprises, mais permettant de discuter de certaines questions déclaratives en même temps. Il nous semble que cet élément ne nuit pas à l'efficacité du contrôle bien au contraire.

L'aspect le plus novateur et positif pour l'Administration et les entreprises est la nature contemporaine de la revue. Ce point est essentiel. La revue contemporaine permet de traiter avec sérénité les questions fiscales complexes qui sont souvent influencées par l'époque à laquelle la décision est prise. Certes, la notion d'acte anormal de gestion oblige en théorie l'Administration à se placer dans les circonstances à la date de la décision prise pour en apprécier son caractère normal ou anormal. Mais en pratique, des évolutions systémiques d'un environnement sont difficiles à ignorer 5 ans après. Prenons, par exemple, la valorisation d'actifs qui peut avoir un effet sur la base imposable. Il est probablement plus simple d'expliquer et justifier une déduction pour baisse de valeur au moment de la crise que plus tard, lorsque les valeurs ont retrouvé des niveaux élevés et que, de bonne foi, il existe toujours un sentiment mitigé quand la défense du contribuable est uniquement de dire qu'il ne pouvait pas prévoir la revalorisation.

Favoriser une revue contemporaine de la situation fiscale globale et des positions techniques, permet de nettoyer de manière définitive le bilan des risques fiscaux, sauf lorsqu'un désaccord persiste et que celui-ci, même dans une relation de confiance, est porté devant le juge. On notera que dans ce cas, la question n'est pas plus compliquée que pour un désaccord apparu dans le cadre d'un contrôle fiscal classique.

B. - L'accélération de la résolution des difficultés par la facilitation de la recherche du compromis

6 - Comme le notait en préambule le projet de loi en cours d'examen, le compromis lorsqu'il est équilibré permet souvent d'économiser du temps et de l'argent. Le principal moteur à élaborer un compromis dans le cadre de la relation de confiance est que la situation fiscale est analysée avant la clôture des comptes (ou l'analyse commence avant la clôture des comptes). Cela permet une discussion plus ouverte et objective de la situation, dès lors que les positions n'ont pas été totalement validées au sein de l'entreprise ou par des observateurs externes tels que les commissaires aux comptes. Il est plus simple de faire évoluer sa position fiscale avant approbation des comptes qu'après. Cela ne doit pas empêcher un éventuel recours lors de désaccords qui pourraient subsister, mais l'expérimentation est telle que la capacité à atteindre un compromis est, selon nous, maximisée. Elle est aussi optimisée par l'accès facile à des rescrits en cours de revue, ce qui permet de résoudre des questions techniques nouvelles et complexes, dans un environnement global, sans exiger de l'Administration d'agir à l'aveugle sur un cas particulier et de perdre le temps d'analyser la situation de l'entreprise.

C.- La connaissance du marché par les autorités

7 - L'autre caractéristique du système est qu'il permet à l'Administration de connaître l'état d'un marché en temps réel. On voit que le projet de loi en discussion prévoit des rescrits facilités et généralisés et il nous semble que le rescrit avec la relation de confiance sont les seuls moyens d'appréhender les pratiques de marché et donc de faire évoluer la législation à

bon rythme. Cette évolution permettrait d'organiser des consultations sur les changements de manière plus optimale puisque le besoin d'adaptation est identifié en amont et justifie l'absence de rétroactivité. En effet, du point de vue des entreprises, une administration informée des pratiques en direct ne nous semble pas pouvoir invoquer son retard de connaissance pour tenter de donner des effets rétroactifs aux textes. L'expérimentation est donc un outil de formation des équipes de l'Administration confrontées aux nouveautés plus rapidement.

Ce qui précède milite en faveur d'une évolution conjointe de la relation de confiance et du rescrit.

Le nécessaire changement des mentalités

8 - « On n'a rien sans rien ! », L'expérimentation a démontré qu'elle nécessitait de part et d'autre, mais surtout du côté de l'Administration, un changement des mentalités. Ne plus voir la société vérifiée comme un joueur qui réduit systématiquement son impôt sans considération éthique, mais comme un acteur objectif qui doit saisir ses opportunités selon des directives fixées par son management, le marché et ses concurrents, devient indispensable. Pour les groupes, cela veut dire qu'ils ne peuvent pas invoquer des éléments dont l'Administration ne peut avoir connaissance.

Il convient de déterminer, en accord avec les équipes des vérificateurs, ce qui est important et juste. Dans le cadre de l'expérimentation actuelle, pour permettre de surmonter cette difficulté le fait essentiel est que les équipes étaient volontaires. Ce volontariat sélectionnait des personnes qui avaient déjà naturellement le dessein de voir évoluer le contrôle vers une dimension d'analyse des grands risques à l'instar de l'approche des

conseils dans le cadre de due diligence pour des acquisitions.

Une remarque que nous avons souvent entendue dans le cadre de l'expérimentation est que le vérificateur prend une responsabilité parce qu'il valide la totalité d'une situation fiscale alors qu'il pourrait n'avoir vu que partiellement les points. Mais dans le cadre d'un contrôle classique souvent fondé sur la méfiance, le vérificateur ne doit pas croire qu'il ne valide pas des points qu'il n'a pas vus. La transparence est accrue dans le cadre de la relation de confiance, en contrepartie la profondeur et la qualité de la revue le sont aussi.

N'oublions pas que l'entreprise ou l'Administration peuvent sortir de l'expérimentation. Gageons que cette sortie possible est aussi une stimulation pour rechercher de manière proactive un compromis.

Cela nécessite aussi un changement des mentalités des conseils.

Nous ne devons pas être candides. Il est apparu qu'une partie des oppositions à l'encontre de cette expérimentation venait de certains conseils qui pensaient que leur activité serait affectée négativement par cette initiative. Il ne nous semble pas que ce soit la réalité. En pratique, il arrive que des opinions soient transmises dans le cadre de la relation de confiance au service. Les conseils ont donc un rôle à jouer, mais ce dernier doit et va évoluer.

L'avantage pour les PME

9 - En dehors de l'avantage pour les groupes structurés, il existe selon nous des avantages pour les PME. Leurs chances d'être contrôlées sont souvent faibles, mais lorsqu'elles le sont dans un cadre de rapprochements ou

d'acquisitions, la relation de confiance permet de limiter les discussions sur les risques fiscaux qui sont parfois une difficulté ou un argument de négociation polluant la véritable question de détermination du prix. C'est un élément qui n'a pas été assez mis en avant par les autorités fiscales.

La question de l'allocation des ressources

10 - Il n'aura pas échappé au lecteur que nous sommes favorables à la relation de confiance. Nous ne sommes cependant pas naïfs. L'étude d'impact publiée dans le cadre du projet de loi pour un État au service d'une société de confiance indique en particulier : « cette procédure qui a mobilisé des ressources significatives au regard des enjeux fiscaux tant de la part de l'Administration que des entreprises, n'est pas généralisable. Elle a cependant permis de mieux appréhender les difficultés à prendre en considération pour proposer une offre de sécurité juridique en matière fiscale mieux adaptée à certaines entreprises ou catégories d'entreprises ». On regrettera que les conclusions soient tirées de manière unilatérale sans une analyse approfondie des causes. Plutôt que de détruire le système lui-même, il nous paraît opportun d'analyser les remèdes possibles aux difficultés rencontrées.

La question des ressources au centre des remarques remises par l'Administration tout au long de l'expérimentation nous semble devoir être analysée de façon plus nuancée. L'argument qui serait que le contrôle est la seule occupation des équipes de l'Administration nous semble erroné et ignorer que la relation de confiance constitue une revue de la situation fiscale d'une entreprise l'est tout autant.

En réalité, l'observation empirique sur la durée semble démontrer, en ce qui concerne les

entreprises de taille substantielle, que les ressources allouées de part et d'autre ne sont pas supérieures à ce qui est le cas dans le cadre total des procédures existantes de contrôle fiscal. En effet, ces entreprises étant systématiquement contrôlées, l'allocation de ressources est faite de toute manière. Évidemment, elle est différente dans le temps, mais pas dans le volume.

La seconde critique serait que la procédure améliorée prendrait plus de temps qu'un contrôle normal et pourrait être moins efficace. Sur le premier point, notre expérience semble montrer que la courbe d'apprentissage évolue avec le temps et qu'au fur et à mesure de l'expérimentation, les équipes se connaissant, la communication devenant plus fluide et plus digitale permet d'atteindre un rapport temps passé sur place et périmètre revu tout à fait similaire voire meilleur en comparaison à un contrôle classique.

La critique selon laquelle, dans le cadre de la relation de confiance, la revue serait moins efficace, nous semble, elle aussi, non fondée, sauf à croire que lorsque l'entreprise est plus transparente alors l'Administration serait moins efficace dans ses redressements.

En revanche, l'évaluation des personnels participant à cette procédure pourrait être améliorée. En effet, tout au long de l'expérimentation nous avons eu de grandes difficultés à comprendre les éléments d'évaluation des participants alors que ceux-ci nous ont tous indiqué qu'ils avaient été désignés sur la base du volontariat, conservant par ailleurs des obligations dans le domaine du contrôle classique. Il nous semble tout à fait compréhensible que cette question puisse créer des tensions dans l'organisation de l'Administration.

Il faut cependant bien comprendre que la pérennité de l'équipe dédiée est un facteur de réussite et d'efficacité. Par ailleurs, les résultats de la revue devraient être formalisés de manière systématique, permettant ainsi aux équipes responsables des revues de documenter le résultat de l'exercice. L'initiative permet un résultat budgétaire positif, mais celui-ci n'est pas mesuré comme le contrôle fiscal l'est.

Si pour les plus petites entreprises, les arguments ci-dessus peuvent être plus problématiques, alors deux réponses peuvent être données :

- conserver pour celles-ci un caractère optionnel (après tout, c'est aussi à elles de juger de l'allocation de leurs ressources) ;
- permettre le développement d'un système de rescrit amélioré qui serait un moyen éventuel d'atteindre un but similaire pour les PME, objectif qui n'est pas contraire au but poursuivi par le projet actuel.

Une vision médiane serait de restreindre la revue aux points soulevés par] l'entreprise avec en contrepartie le droit pour l'Administration de soulever certains sujets en même temps (ou lors d'un contrôle postérieur dès lors que le sujet n'aurait pas été abordé lors de la première revue sur demande). C'est peut-être une solution pratique, mais elle ne diminuera pas le temps passé pour les groupes qui souhaitent lister un nombre important de sujets afin de maximiser leur sécurité. Tout au plus, cela permettra d'éliminer la crainte des autorités de valider des choses non revues. C'est un recul par rapport à l'ambition initiale de la démarche. La difficulté sera également que l'accès élargi à l'information lors de la première revue pourrait avoir des conséquences incertaines sur l'information disponible lors de contrôles suivants sur

d'autres points. On devra ainsi être particulièrement vigilant sur l'étanchéité de la communication entre les équipes en charge de la relation de confiance et celles en charge d'un contrôle postérieur. Même si nous croyons à cette étanchéité entre des directions différentes (elle existe par exemple entre direction en charge des rescrits et direction en charge des contrôles), elle sera compliquée à assurer au sein d'une même direction du contrôle fiscal voire d'une même brigade.

Les risques juridique et budgétaire maîtrisés

11- À une époque où la mise en lumière de risques juridiques constitutionnels est au centre des préoccupations relatives à la sécurité de la norme y compris fiscale, il convient de s'interroger si l'expérimentation ne doit pas être ajustée et si sa généralisation catégorielle est nécessaire du point de vue constitutionnel. Même si le sujet dépasse le cadre de cet article, il conviendra d'analyser comment doit être généralisée cette procédure pour conserver une égalité catégorielle si importante. La préservation de la concurrence entre acteurs comparables est un point essentiel. L'équilibre entre accès à la sécurité pour grandes, petites ou moyennes entreprises l'est aussi. Le Conseil d'État a noté ce point lors de sa revue du projet actuel et indiqué qu'une expérimentation ne peut pas durer toujours et qu'elle doit conserver une égalité catégorielle.

Tout cela reste, cependant, un formidable élément d'attractivité et d'accès à la sécurité fiscale qui permet une approche réaliste des recettes fiscales limitant le risque de mauvaises surprises budgétaires par une connaissance du marché et des pratiques. Les autorités pourraient alors prendre des décisions en connaissant la donnée « marché » qui fait si

souvent défaut et annoncer les évolutions à l'avance, limitant ainsi les coûts de changement intempestifs pour les entreprises. L'État aurait aussi un outil anti « French bashing » démontrant que la modernisation du système est possible et positive.

BANQUE

Gestion des espèces. Le cash ne veut pas mourir ; mieux, il se digitalise !

Guillaume Pastor Consultant confirmé
Julhiet Sterwen , Arnaud Schadeck Engagement manager
Revue Banque n° 819 | Avril 2018

Le cash n'est pas mort ; il est même encore là pour longtemps ! Les annonces répétées d'une future mort des espèces partent d'une vision obsolète de la filière fiduciaire, qui considère le cash seulement comme un centre de coût, un moyen de paiement « has been » dont il faut hâter la disparition. Nous nous proposons, en adoptant une conception en rupture, de repenser ce modèle.

Un moyen de paiement incontournable et en progression

Dans la zone euro, nous observons un paradoxe : les paiements électroniques sont en plein essor et, en même temps, la demande de billets en euros croît systématiquement. Selon une étude récente de la BeE, en 20r6, 79 % des paiements dans les commerces de proximité sont réalisés à l'aide de cash. Les utilisateurs gardent confiance dans les espèces, dont le taux de fausse monnaie est extrêmement bas (moins de 30 contrefaçons par million de billets). De façon surprenante, le taux de fraude est plus élevé sur les moyens électroniques.

Dans la majorité des pays développés, la demande de billets est en croissance ou stable. Dans les pays émergents, dont le taux de bancarisation est faible, le cash continue de jouer un rôle central. Les initiatives de monnaie mobile (par exemple, M-Pesa) se finissent paradoxalement par un retrait de liquide et

sont sans impact sur la demande de billets. Par ailleurs, le climat de défiance vis-à-vis du système financier et ses crises à répétition renforce l'appétence pour les espèces, qui font figure de valeur refuge. Le sentiment est que l'argent, une fois glissé dans la poche, est disponible, indépendamment de la faillite d'une banque, de la chute d'un État ou d'une fraude massive. En France, on estime à 36 millions le nombre de consommateurs utilisant quotidiennement le cash et à 600 000 le nombre de commerces de proximité ayant des besoins de dépôts et de gestion de trésorerie importants (coffres connectés, TPE, etc.). Autant d'utilisateurs qui ne sont pas prêts à accepter la disparition des espèces et attendent un service adapté - mise à disposition de distributeurs, de services de traitement, de matériel, etc. - qui apporte davantage de valeur. Ils représentent un segment de clientèle difficile à ignorer.

Une nouvelle création de valeurs au travers d'offres innovantes

Cessons alors d'appréhender la filière fiduciaire uniquement comme une chaîne logistique d'un support physique géré par des camions et stocké dans des coffres.

Devant le constat que le cash ne décroît pas, il faut repenser l'organisation de la filière, la faire évoluer, pour transformer ce centre de coût historique pour les banques en centre de

profit, et générer une valeur supplémentaire pour le consommateur. Le client ne souhaite plus seulement voir son cash transporté en toute sécurité, il attend désormais que son traitement soit comparable aux autres supports, notamment en termes de délais de traitement et de gestion de trésorerie.

Pour la clientèle commerçante, principale consommatrice de la filière espèces, les produits et services historiques étaient la mise à disposition de matériel de dépôts/retrait, le ramassage des fonds à fréquence fixe, les commandes de monnaie et le recyclage des billets en Banque de France. Le délai entre le dépôt d'une coupure dans le coffre et son crédit sur le compte pouvait parfois aller jusqu'à plusieurs semaines. Désormais, le développement des coffres intelligents et du crédit sur fichier permet de décorrélérer le trajet physique du cash de son traitement logistique, avec un crédit à J des fonds déposés, indépendamment de leur acheminement vers le centre fort et la Banque de France. Le traitement des espèces est désormais dématérialisé. Il y a ici une véritable création de valeur ajoutée pour le client : on ne se contente plus de ramasser, on optimise la trésorerie ... et on facture (matériel, service).

Les banques orientent de plus en plus leurs clients vers des solutions qui permettent de ne plus se déplacer en agence. C'est le cas depuis une dizaine d'années pour le dépôt d'espèces, les banques développant des partenariats avec les transporteurs de fonds pour que les espèces de leurs clients transitent directement vers la Banque de France sans passer par la case agence. De même, pour la mise à disposition de kits monnaies, pour laquelle certaines banques étudient la possibilité de faire livrer directement le client sur son site d'exploitation, sans imposer un retrait en agence (que ce soit à l'automate ou au guichet). Il est tout à fait possible d'imaginer, dans un contexte d'ubérisation des services,

que les commerçants pourront prochainement commander leurs kits monnaie d'un simple geste sur leur application bancaire.

La gestion des DAB se digitalise également. Des outils de gestion prédictive des automates ont été développés afin de diminuer les coûts de maintenance, accroître les taux de disponibilité (intervention sur l'appareil avant qu'il ne tombe en panne) et alimenter les banques en reportings quantitatifs et qualitatifs sur leurs parcs d'automates.

Enfin, pour améliorer la traçabilité des coupures et répondre aux exigences clients et réglementaires, les banques automatisent de plus en plus les opérations de dépôt d'espèces. Le dépôt est ainsi tracé de bout en bout via une référence identifiée par un code à barres (ou datamatrix), cette évolution permettant de stocker une grande quantité d'informations et d'offrir aux clients un reporting complet.

Une réorganisation des réseaux et de nouveaux business models

Le rapport de proximité entre les banques et leurs clients tend à disparaître au profit d'une relation digitalisée axée sur le self care, qui permet au client d'effectuer un nombre croissant d'opérations depuis son Smartphone. Les clients sont ainsi de moins en moins nombreux à se rendre en agence.

Cette tendance s'accompagne d'une rationalisation du maillage des réseaux bancaires, étudie la Banque de France, qui accompagne le développement du recyclage externe des billets (traitement des billets au plus proche des lieux de transaction). Cette réorganisation se traduit par le passage de 71 à 38 comptoirs de la Banque de France à horizon 2020 et a, pour le moment, pour conséquence directe d'allonger les distances et le temps de transport... et donc d'accroître le coût de la circulation du cash. Devant ce phénomène,

certaines transformations sont indispensables, à la fois pour les transporteurs de fonds et pour les banques.

Les transporteurs doivent travailler sur :

- une gestion dynamique et optimisation des parcours de dessertes, associée à une gestion prédictive des automates pour réduire les coûts de transport ;
- le développement du recyclage interbancaire en centres forts afin de réduire les dessertes BDF et de raccourcir le cycle de vie du cash (le « Momentum » de Brink's) ;
- la concentration et l'industrialisation des processus, avec comme dernier exemple fin 2017 le rachat de Temis par Brink's France.

Les banques, de leur côté, doivent réfléchir :

- au développement large d'offres retail porteuses de valeur ajoutée (gestion de trésorerie), qui réduisent également le risque de fraude en limitant la manipulation du cash;
- à l'adaptation du réseau d'agences à leur typologie de clientèle, afin de proposer des services et des modalités de dépôt plus ciblés.

De fait, la relation de proximité entre une agence et son client ne disparaît pas totalement sur le cash. Les coffres connectés permettent de répondre au besoin de dépôt et de gestion de trésorerie en temps réel des retailers de taille moyenne ou importante, mais la tarification de ces services (il faut compter 500 € par mois et par appareil) les rend inaccessibles aux commerçants de proximité. Le maintien d'une relation de proximité reste nécessaire. Les banques ne peuvent donc se passer ni de leurs automates, ni de leurs agences, au risque de dégrader leur image et de perdre des clients. Des plans d'envergure ont été menés chez les principaux acteurs bancaires pour optimiser le maillage d'agences, notamment en fonction des dépôts

de cash. L'enjeu étant de trouver le subtil équilibre entre les impératifs de sécurité et le maintien d'une proximité avec les zones d'activité à potentiel sur les dépôts cash. Plusieurs groupes ont abordé partiellement le sujet, mais réinventer le modèle dans son ensemble requiert une approche systémique adressant toute la part de toute la chaîne de valeur. Oublier cela engendrerait le risque de se voir distancer sur un point clé de l'offre bancaire : la fourniture des services innovants sur un moyen de paiement historique et fort.

BANQUE

Les quatre options stratégiques que pourraient suivre les banques marocaines (McKinsey)

PAR S.E.H / 28-11-2018

Les banques marocaines s'alignent aux tendances mondiales du secteur bancaire, marquées par un tassement des revenus et une amélioration des ratios prudentiels. Selon le cabinet Mckinsey, les acteurs bancaires pourraient suivre quatre options stratégiques dans ce contexte.

La croissance du secteur bancaire marocain en termes de total du bilan a ralenti au cours des cinq dernières années, avec **un TCAM de 9,6% enregistré entre 2007 et 2012 contre 4,1% seulement sur la période 2012-2017**. C'est ce qui ressort du 8ème rapport annuel sur l'industrie bancaire de McKinsey & Company, qui analyse les mutations structurelles de ce secteur et notamment l'impact des innovations technologiques.

"Les grandes banques marocaines cherchent des opportunités de croissance et des ROE plus élevés à l'extérieur du Royaume", souligne le rapport.

Le document précise que le ratio Core Tier 1 des banques marocaines, qui mesure leur niveau de sécurité face au risque systémique, s'est largement renforcé **passant de 9,5% en 2007 à 11% en 2017**.

Ces chiffres indiquent que les banques marocaines s'alignent aux tendances mondiales du secteur bancaire, qui selon le rapport de McKinsey sont marquées par les éléments suivants :

- Depuis la crise financière, les institutions bancaires et les régulateurs ont ensemble amélioré la sécurité de l'ensemble du système bancaire. C'est ainsi que de nombreux indicateurs de risque se sont améliorés, dont le ratio Core Tier 1.
- La capitalisation boursière du secteur au niveau mondial est passée de 5.800 milliards de dollars en 2010, à près de 8 500 milliards en 2017.
- Mais la croissance du secteur se tasse avec des revenus qui ont crû seulement de 2% par an sur les cinq dernières années ; alors que la croissance annuelle historique s'approchait plutôt des 5 à 6%. Les ROE sont proches du coût du capital.

L'enjeu de l'intermédiation encore important au Maroc

Par ailleurs, McKinsey indique que l'intermédiation financière a généré près de 5.000 milliards de dollars de revenus en 2017 à travers le monde, principalement captés par les banques. Le cabinet note toutefois qu'avec l'émergence de nouvelles technologies et l'arrivée de nouveaux entrants, les clients pourraient être encore plus éloignés de leurs banques.

François Jurd de Girancourt, Partner de McKinsey Casablanca, d'où il dirige le pôle de compétences Institutions Financières de McKinsey en Afrique, affirme que l'innovation technologique, l'évolution de l'environnement réglementaire ainsi que

les comportements des utilisateurs ouvrent toutefois ce système d'intermédiation financière à de nouveaux entrants y compris d'autres grandes institutions financières, des fintechs, des entreprises technologiques et des opérateurs télécoms.

"Pour le Maroc, où les paiements en espèces représentent encore un volume de transactions de plus de 400 MMDH/an, soit plus de 85% de l'ensemble des transactions, l'enjeu de l'intermédiation des paiements est encore plus important. Des mesures ont été prises pour réintermédier les paiements en cash", ajoute M.de Girancourt.

Il fait notamment allusion au paiement mobile ; ainsi que la fin, en 2019, de la déductibilité du résultat fiscal des charges réglées en espèces pour lutter contre l'informel et certaines pratiques frauduleuses (limite de 10.000 DH par fournisseur et par jour).

Globalement, et compte tenu des bouleversements structurels qui touchent le secteur, McKinsey distingue quatre options stratégiques que les acteurs bancaires pourraient suivre :

- **La banque innovante qui orchestrera toute la chaîne de valeur**, misera sur un écosystème de plateformes digitales et collaborera avec la nouvelle génération d'acteurs de paiements dématérialisés ;
- **La banque proposant une offre plus industrialisée**, qui misera sur des produits simples et la réduction des coûts ;
- **La banque spécialisée sur un segment spécifique**, qui ciblera une clientèle et/ou un service de niche en offrant une proposition de valeur sur-mesure ;

- **La banque universelle traditionnelle mais entièrement optimisée et digitalisée**, qui investira massivement dans les technologies pour améliorer ses performances.

BANQUE

Nouveau statut de BAM, une étape clé dans la convergence vers les standards internationaux

Libération / 7 Juillet 2018

La compétitivité entre pays exige la mise à niveau des lois, des règlements et des structures administratives

La réforme du statut de Bank Al-Maghrib (BAM) marquera une étape importante dans le processus de convergence vers les standards internationaux, a affirmé le professeur de l'enseignement supérieur à l'Institut national de statistique et d'économie appliquée (INSEA), Mohamed Chater.

Cette réforme est nécessaire car la compétitivité entre pays exige la mise à niveau des lois, des règlements et des structures administratives, a déclaré récemment M. Chater à la MAP, relevant que le passage progressif à la flexibilité du dirham, ou encore l'évolution du marché financier vers l'intégration d'instruments financiers à terme, requièrent "une surveillance réglementaire" et vont "logiquement accentuer la responsabilité gestionnaire de BAM". Elle vient à point nommé, car aux yeux de l'expert, la mission de la Banque centrale devient de plus en plus "complexe", au fur à mesure que le Maroc se développe et répond aux besoins de modernisation statutaire.

Après avoir passé en revue les principales nouveautés apportées par ce nouveau statut qui vient d'avoir l'aval de la Chambre des représentants, cet économiste s'est attardé particulièrement sur l'élargissement des prérogatives de BAM, ainsi que sur l'autonomie qui en découle naturellement pour permettre à l'Institut d'émission d'exercer pleinement ses missions, dont celle d'assurer les stabilités monétaire et financière. Sur le marché monétaire, a-t-il soutenu, la maîtrise de l'inflation est "la cible prioritaire". C'est dans ce domaine précis que l'autonomie est "la plus large" et c'est à ce moment là que l'"on peut parler d'indépendance".

En ce qui concerne le marché financier, la surveillance a pour objectif de "vérifier la cohérence et l'adéquation du cadre prudentiel et de prévenir le risque systémique", a-t-il poursuivi. En effet, le projet de loi n° 40-17 relatif au statut de Bank Al-Maghrib (BAM) qui a été adopté mardi à la majorité (136 voix pour, une voix contre, 18 abstentions) ambitionne la révision du statut de la Banque centrale à travers l'élargissement du champ de ses missions, pour y inclure notamment la

contribution à la prévention contre les risques systémiques et le renforcement de la stabilité financière. Il vient ainsi renforcer l'autonomie de Bank Al Maghrib qui se verra confier de nouvelles prérogatives pour définir l'objectif de stabilité des prix. S'agissant de la conduite de la politique monétaire, qui est du "ressort exclusif de BAM", l'universitaire a, à ce propos, estimé que la gestion de la masse monétaire "va gagner en cohérence", car la masse monétaire doit impérativement "répondre aux besoins de l'économie tout en assurant la stabilité des prix".

"Le niveau des liquidités est donc un instrument à double objectif. Pour y arriver BAM est libre dans ses stratégies et ses outils", a-t-il souligné. Pour ce qui est de la politique de change, celle-ci "reste soumise à l'appréciation de l'autorité gouvernementale mais BAM doit être consulté pour toute nouvelle stratégie de réorientation", a-t-il clarifié. D'ailleurs, le projet de loi stipule que BAM met en œuvre la politique du taux de change dans le cadre du régime de change et des orientations fixées par le gouvernement, après avis de l'institut d'émission. De facto, la relation entre marché monétaire et marché des changes impose "une coordination permanente" qui est assurée à travers la gestion des réserves de change par BAM, a insisté M. Chatar.

Les missions fondamentales de BAM consistent à exercer le privilège d'émission

des billets de banque et des pièces de monnaie, appliquer les instruments de la politique monétaire pour maintenir la stabilité des prix, veiller au bon fonctionnement du marché monétaire et assurer son contrôle, gérer les réserves de change, s'assurer du bon fonctionnement du système bancaire et de la sécurité des moyens de paiement. La Chambre des représentants a contribué à l'enrichissement de ce projet de loi, initié par le gouvernement en y apportant 44 amendements qui ont concerné 26 articles sur un total de 80.

NTIC - GRH

Compétence et performance : un couple qui n'est pas de tout repos

Dominique BOUTEILLER et Patrick GILBERT
Gestion HEC Montréal vol 42 | N° 4 hiver 2018

La formation apparaît souvent comme la solution la plus simple à mettre en œuvre, car elle ne bouleverse aucune caractéristique organisationnelle plus lourde.

1. DE LA NON-PERFORMANCE À LA FORMATION

Par simple effet de routine interne, en raison de l'absence d'analyse approfondie des besoins en matière de compétences ou encore sous l'impulsion de consultants, une solution-formation est proposée pour régler le problème. Dans de telles situations, la formation apparaît souvent comme la solution la plus simple à mettre en œuvre, car elle ne bouleverse aucune caractéristique organisationnelle plus lourde (contenu et division du travail, structure d'autorité, etc.), Plus ou moins ciblée, elle va toutefois susciter de grandes attentes parmi les décideurs.

2. DE LA FORMATION À LA COMPÉTENCE

La formation étant prescrite et organisée, on s'attend naturellement à ce qu'elle permette de développer les nouvelles compétences nécessaires :

puisqu'elle est faite pour produire de la compétence, elle va « donc » produire de la compétence !

3. DE LA COMPÉTENCE À LA PERFORMANCE

Enfin, si les nouvelles compétences sont effectivement acquises et mises en œuvre par les bonnes personnes au bon endroit et au bon moment, alors, suppose-t-on, le niveau de performance attendu sera au rendez-vous.

Dans une situation idéale, la boucle est ainsi bouclée, du moins en théorie. En apparence indiscutable, cette logique est très souvent intériorisée par les responsables des ressources humaines et par les gestionnaires opérationnels. Elle sera donc défendue comme telle afin d'assurer la reconduction des budgets et maintien des équipes en place. Or cet enchaînement logique ne se vérifie dans les protocoles de recherche que dans une que dans une minorité des situations.

Pourquoi cette logique est-elle souvent erronée ?

Tout d'abord, la formation n'est pas nécessairement la solution au problème de performance qu'on a décelé et qu'on souhaite résoudre. De nombreux facteurs sont en effet susceptibles d'expliquer une baisse de performance. La plupart du temps, des variables combinées, personnelles, organisationnelles ou environnementales sont à l'origine d'un problème complexe. Il sera donc difficile de les départager en fonction de leurs effets respectifs. Tout, ici, reposera sur la qualité de l'analyse des besoins qui aura été effectuée. De plus, si le problème posé a bel et bien une dimension « compétence », celle-ci ne sera pas nécessairement traitable avec de la formation mais plutôt grâce à d'autres décisions touchant le personnel (relocalisation, actions de mobilisation, etc.) ou questionnant les structures en place (changements dans l'organisation du travail ou dans le système de prise de décision).

Ensuite, la formation n'est absolument pas garante des compétences recherchées. La production de compétences, surtout si elles sont complexes, repose sur la qualité de la planification et de la réalisation de chacune des étapes du processus formatif (ciblage initial, choix des stratégies et des supports d'apprentissage, sélection et préparation des formateurs et des apprenants, respect des masses critiques à atteindre, accompagnement du transfert des acquis, etc.). Il y a souvent une déperdition considérable entre le niveau des objectifs

d'apprentissage de départ, les savoirs et les savoir-faire effectivement développés durant l'activité, le transfert ultime de ces acquis dans l'activité de travail ainsi que leur influence potentielle sur le niveau de performance.

CE N'EST PAS PARCE QU'ON EST COMPETENT QU'ON SERA PERFORMANT. ET CE N'EST PAS PARCE QU'ON N'EST PAS PERFORMANT QU'ON N'EST PAS COMPETENT.

Quand compétence n'équivaut pas à performance : les raisons

Le passage de la compétence fraîchement acquise à la performance dans l'activité de travail ne va pas de soi. Ce n'est pas parce qu'on est compétent qu'on sera nécessairement performant. Et, a contrario, ce n'est pas parce qu'on n'est pas performant qu'on n'est pas compétent. Les raisons en sont multiples.

La performance elle-même peut être Influencée par des facteurs qui n'ont rien à voir avec a compétence. Dans le cas d'un commerce de vente au détail, par exemple, où l'efficacité d'un service donné se mesure à son chiffre d'affaires et à la qualité des relations avec la clientèle, l'apparition d'un concurrent de proximité, la modification d'une politique de prix ou des rabais sur certains produits constituent des facteurs susceptibles d'influencer directement le chiffre d'affaires, et ce, même si l'équipe de vente dispose en théorie de toutes les compétences requises pour être performante. Du coup, le lien compétence-performance ne sera plus

lisible et la compétence ne sera plus un déterminant valable de la performance.

Certaines variables personnelles ou contextuelles peuvent réduire fortement l'effet de la compétence acquise sur la performance. Pour reprendre l'exemple d'une formation offerte au personnel du service à la clientèle d'un commerce de détail, le fait qu'un employé n'ait pas l'appui de son gérant et de ses collègues, que sa motivation soit fortement diminuée en raison de ses problèmes personnels, que le climat de travail soit mauvais, que le système informatique tombe régulièrement en panne ou que les textes de présentation des produits comportent de nombreuses erreurs ne pourra que réduire les possibilités d'optimiser les ventes, même si, encore une fois, cet employé dispose théoriquement de toutes les compétences nécessaires pour bien faire les choses. C'est toute la question du transfert des apprentissages qui se pose ici, un domaine de gestion encore trop peu intégré par les entreprises, qui conditionne pourtant fortement les effets potentiels d'une formation.

Le développement de certaines compétences se réalise dans des espaces-temps très variables, allant de quelques heures à des durées dépassant parfois plusieurs mois. Dans ce dernier cas, le lien « compétence-performance » est pour le moins problématique : en effet, plus le temps va passer, plus d'autres variables individuelles ou organisationnelles seront susceptibles d'influer sur la relation de base. Ce phénomène est fréquent, notamment lorsqu'on cherche à mesurer le

niveau de transfert des acquis trois à cinq mois après une activité de formation et, bien sûr, lorsqu'on souhaite évaluer le retour global sur investissement à l'issue de tout ce processus. Le lien « compétence-performance » existe sans doute, mais il sera distendu par le temps et dilué dans de nombreuses relations de causalité.

LE PASSAGE DE LA COMPÉTENCE FRAICHEMENT ACQUISE A LA PERFORMANCE DANS L'ACTIVITE DE TRAVAIL NE VA PAS DE SOI.

L'effet des compétences individuelles sur la performance s'exerce rarement en vase clos. Souvent, les compétences d'une personne sont en partie structurées par les compétences des autres personnes avec qui elle est en relation. Comment alors départager ce qui relève de l'individu et ce qui relève de son environnement dans l'atteinte des objectifs opérationnels ? La circulation des idées ainsi que le degré de collaboration et de créativité au sein d'une équipe, pour ne citer que ces dimensions-là, nous renvoient à la dynamique complexe des compétences collectives et de réseau !

Enfin, la facilité avec laquelle il sera possible de documenter la relation « compétence-performance » dépendra de la nature même des compétences concernées. En effet, plus la compétence analysée sera de nature technique ou réglementaire et aura un caractère objectif, plus il sera a priori facile d'en préciser les contours et d'établir des liens explicites entre certaines dimensions de la compétence maîtrisée et certaines

dimensions de la performance obtenue. À l'inverse, moins la compétence sera objectivable et étroitement liée aux opérations (capacité de leadership, courage managérial. etc.), plus il sera difficile de raccrocher ses effets à des dimensions précises de la performance de l'unité ou de l'organisation.

Une leçon de prudence

On voit donc qu'il n'y a pas d'enchaînement automatique liant non-performance, formation, compétence et performance.

Chacune de ces relations doit plutôt être formulée sous la forme prudente d'une hypothèse à vérifier à la pièce, en tenant compte de nombreuses variables : 1-la formation constitue peut-être, en totalité ou en partie, la solution au

problème de performance ; 2- la formation sera peut-être en mesure d'entraîner le développement de compétences ; 3- les nouvelles compétences obtenues vont peut-être permettre de retrouver ou d'augmenter le niveau de performance.

Faire de la formation un investissement et non simplement une somme de dépenses obligera les gestionnaires qui en sont responsables à sortir de ce cercle apparemment vertueux et des fausses routines qui l'accompagnent. Pour enrichir leurs décisions, ils devront s'efforcer de questionner en continu leurs pratiques de développement, d'enrichir et de diversifier leurs stratégies d'apprentissage et d'apprendre à en évaluer les répercussions sur le plan individuel et organisationnel.

NTIC - GRH

Du développement durable dans la gestion des ressources humaines

Jérémy GAREAU, titulaire d'une maîtrise des ressources humaines de HEC Montréal
Marc - Antonin HENNEBERT prof. Agrégé du département de gestion des ressources humaines de HEC Montréal et chercheur au centre de recherche interuniversitaire sur la mondialisation et le travail.

Gestion HEC Montréal vol 42 | N° 4 hiver 2018

Les gestionnaires des ressources humaines doivent saisir l'occasion offerte par les démarches en matière de développement durable afin de décloisonner leurs pratiques et d'élargir leur champ d'influence au sein des organisations.

De nombreuses certifications, dont la plus connue est la norme ISO 14001, ont pour objectif d'ancrer la préoccupation environnementale dans la culture des entreprises. Toutefois, une démarche cohérente en matière de développement durable doit être beaucoup plus vaste et inclure des dimensions économiques et sociales. Le défi des gestionnaires consiste à donc apprendre à conjuguer efficacité économique, responsabilité environnementale et équité sociale.

1. Pour des rapports durables avec les employés

Au cours des dernières années, des recherches ont permis de déterminer que la gestion des ressources humaines pouvait constituer un des éléments les plus importants de la dimension sociale du développement durable en améliorant le bien-être au travail en favorisant le développement des compétences des employés en suscitant leur participation

afin d'atteindre leurs objectifs sociaux, environnementaux et économiques de l'entreprise. Ces analyses ont d'ailleurs permis de proposer l'idée d'une « gestion durable des ressources humaines » articulée autour de quelques pratiques-clés, notamment le recrutement d'une main-d'œuvre diversifiée, les investissements dans le développement du personnel et la stabilité de l'emploi. L'effet attendu est l'instauration d'une certaine durabilité dans les rapports entre employeurs et employés ainsi que dans l'épanouissement professionnel du personnel. Cette gestion durable des ressources humaines constitue donc une façon de refonder la relation d'emploi, voire de proposer un nouveau contrat social aux employés, de façon à contribuer à la pérennité de l'organisation.

2-Des pratiques diverses et variables

Au Québec, le concept de développement durable varie selon la perspective et l'interprétation que les entreprises et leurs principaux responsables veulent bien en faire. D'ailleurs, on constate que certaines démarches permettent d'inscrire véritablement le développement durable au cœur des stratégies de développement des entreprises, alors que d'autres peuvent être qualifiées de démarches de façade.

Le point commun des entreprises reconnues comme étant volontaires et actives en matière de développement durable réside dans le fait qu'on y trouve une diversité de projets touchant pour l'essentiel à leurs responsabilités environnementales. Mais la nature, le nombre et les effets structurants de ces projets peuvent varier fortement d'une entreprise à l'autre. Des chartes éthiques, des plans stratégiques de développement durable, des programmes en matière de biodiversité, des fonds verts, des analyses de pertinence et de cycle de vie ainsi que des politiques d'approvisionnement responsable et d'investissement communautaire représentent des pratiques intégrées de façon variable à ce type de démarche.

Par ailleurs, le degré de coordination de ces divers projets ou d'inclusion au sein d'une politique officielle n'est pas uniforme au sein des entreprises, La diversité des démarches de développement durable s'inscrit également dans leur structure de gouvernance. Ainsi, la création de comités de développement durable tend à se

généraliser au sein des organisations qui ont entrepris des démarches en ce sens mais sans qu'il y ait toutefois d'automatisme à cet égard. La nature, la composition et le pouvoir décisionnel de ces comités peuvent varier fortement selon les entreprises. De plus, on observe actuellement très peu d'effets concrets des démarches de développement durable sur la réorientation des pratiques en ressources humaines, Il semble donc que la « gestion durable des ressources humaines » tarde à se concrétiser. Il est toutefois possible de remédier à ce manque.

3- Il est temps de passer à l'action

La gestion des ressources humaines peut occuper une place centrale parmi les démarches de développement durable. Cependant, les gestionnaires doivent savoir saisir les occasions et s'engager concrètement dans les actions entreprises au sein des organisations. Voici trois types d'actions où les gestionnaires des ressources humaines peuvent mettre à profit leurs compétences afin de favoriser les démarches en matière de développement durable.

➤ Participez et influencez

Tout d'abord, les gestionnaires des ressources humaines doivent s'impliquer dès le départ dans ces démarches et jouer un rôle actif dans leur mise en œuvre.

En effet, on note que la vision qui guidera la démarche de développement durable, tout comme ses structures de

gouvernance, est souvent définie dès le départ, c'est-à-dire au moment même où la décision a été prise d'entreprendre cette démarche. Les gestionnaires des ressources humaines doivent donc prendre une part active dans les comités de développement durable, jouer un rôle concret dans l'élaboration des politiques et participer au pilotage des différents projets associés. Leur participation initiale permet d'influer sur la vision même du développement durable au sein de l'entreprise et de mettre à contribution les diverses expertises en présence.

➤ **Assurez l'accompagnement**

La définition d'une démarche sérieuse de développement durable a généralement des répercussions sur la vie organisationnelle. En effet, au-delà des processus administratifs de certification ainsi que des changements logistiques et techno-productifs, une véritable démarche de développement durable doit avant tout imprégner les esprits et inspirer de nouveaux comportements organisationnels, voire faire émerger une nouvelle culture d'entreprise. Les gestionnaires des ressources humaines doivent être aux premières loges et savoir accompagner à la fois les responsables du développement durable et les employés dans les processus de changement qui en découlent. Communiquer, consulter, former, impliquer, responsabiliser, etc. : c'est la boîte à outils traditionnelle des ressources humaines qui est sollicitée, mais en fonction de nouveaux objectifs et dans le but de faire du développement durable un projet mobilisateur.

➤ **Soyez des vecteurs et des promoteurs de changement**

En définitive, la « fonction RH » de l'entreprise et ses gestionnaires doivent s'approprier la dimension sociale du développement durable et s'en faire les promoteurs. Cette dimension est souvent laissée pour compte dans les démarches de développement durable en entreprise, faute d'acteurs susceptibles d'insister sur son importance. Les gestionnaires des ressources humaines doivent ainsi assimiler ce volet qui concerne directement les règles de gouvernance et le rapport qui lie les organisations à leurs employés et aux communautés locales. Ils doivent notamment s'interroger sur la manière dont le développement durable peut modifier les pratiques en gestion des ressources humaines et se montrer actifs (et non réactifs) dans l'orientation de ces pratiques par rapport aux nouveaux objectifs organisationnels. Que ce soit en adoptant des politiques de recrutement visant la diversité et l'inclusion, des programmes de bien-être des employés ou des pratiques de mobilisation des employés spécifiquement axés sur les objectifs de développement durable, voire en contribuant à mettre en œuvre une gouvernance d'entreprise plus inclusive et intégrant différentes parties prenantes, les gestionnaires des ressources humaines doivent saisir l'occasion offerte par les démarches en matière de développement durable afin de décroiser leurs pratiques et d'élargir leur champ d'influence au sein des organisations.

En somme, les gestionnaires des ressources humaines doivent savoir contrer l'effet de mode qui entoure actuellement le développement durable et lui donner une véritable résonance sociale et un sens concret au sein des entreprises.

NTIC - GRH

Factures fournisseurs : bien mener son projet de dématérialisation

**Guillaume Decerf : Consultant Parker Williborg by Julhiet Sterwen
Archimag N°311 /février 2018**

Numérisation, Lad/Rad, Ged, référentiel, Workflow, portail, EDI...Autant de termes que de transformations, d'outils à mettre en place ou à optimiser. Ces éléments sont constitutifs d'un projet de dématérialisation de factures fournisseurs et doivent clairement définis et rigoureusement développés. Roadmap, principes clés et bonnes pratiques.

A l'aune des récents textes législatifs, comme la loi Macron concernant la facturation électronique entrante et les nouvelles modalités de numérisation, les entreprises sont amenées à accélérer leur transformation digitale. Cette transformation s'intègre dans une stratégie globale qui impacte leur fonctionnement et fait émerger de nouvelles habitudes de travail. Elle implique un projet d'organisation fort mêlant constats, décisions et solutions.

Le prérequis à toute démarche de dématérialisation fiscale est l'identification des flux ou typologies de factures. Il est primordial de se concentrer sur des flux de factures dites simples et homogènes, de prestations ponctuelles ou récurrentes, d'une volumétrie suffisante, et associées chacune à un identifiant, qu'il s'agisse d'un bon de commande ou d'un contrat. Pour pouvoir mettre un projet en place dans des conditions optimales, une volumétrie de 30 000 factures physique par an et par type recensé est nécessaire. L'association à un identifiant est la

condition sine qua non dans un projet de dématérialisation. Sans cela, les informations ne peuvent être rapprochées. Pour les typologies ne répondant pas à ces critères, il faut savoir trouver des modes de traitement alternatif: par exemple, intégrer les notes de frais dans un logiciel de gestion dédié.

Digitalisation d'un processus métier

Le principal enjeu d'un projet de facture digitalisée correspond en réalité à celui de la digitalisation d'un processus métier, qui aura été préalablement optimisé.

Les enjeux d'un projet de dématérialisation sont donc triples : digitalisation des processus, harmonisation des outils et réduction des coûts et ce faisant des délais de traitement. Pour répondre correctement à ces enjeux, il faut une gouvernance compétente, un projet faisant partie intégrante de la politique du groupe et partagé par tous, des décisions plus simples et rapides à faire appliquer grâce à des sponsors forts et impliqués.

De la réussite d'un projet de dématérialisation découle des gains substantiels

- gains financiers par la rationalisation des coûts sur l'ensemble de la chaîne de dématérialisation et dans l'urbanisation des SI ;

- gains de productivité par la fin des gaspillages et des opérations sans valeur ajoutée comme le traitement des documents;
- gains de temps par l'optimisation du temps de cycle en diminuant le délai de transmission des documents entre services ;
- gains environnementaux avec une réduction de l'empreinte carbone inhérente à une stratégie RSE.

Du reste, la pérennité de ces gains nécessite une politique de change management, une démarche d'amélioration continue et une mise en place de KPI performants.

Mise en qualité des données

Cette optimisation, par le workflow, consiste en la suppression des tâches redondantes et à faible valeur ajoutée. L'objectif est la mise en place d'une Ged avec un processus de validation dématérialisé:

- harmonisé, homogène et unique;
- aligné sur les besoins métier;
- optimisé pour une répartition des tâches entre les services impliqués dans le processus.

Pour permettre l'automatisation du traitement, les étapes de validation ne doivent pas excéder. Les intervenants doivent être issus d'une table prédéfinie afin d'automatiser le traitement. Il s'agit de faire intervenir des niveaux de compétences différents, internes ou externes, l'ajout d'une validation par le top management pouvant être conditionné par un seuil. La méthodologie pour parvenir à cet objectif est simple:

- Une phase amont de diagnostic des processus des services concernés;

- des ateliers de travail avec des opérationnels permettant de modéliser des processus, d'identifier les problématiques dans une logique de création de scénarios;
- une restitution différenciée de l'ensemble des problématiques recensées.

Rationalisation des services et centralisation des tâches

Parallèlement à la mise en qualité par le workflow, il est essentiel de faire un travail de mise en qualité des données. Sans référentiel structuré, il n'est pas possible de rapprocher les informations issues des factures de celles issues des outils comptables (type ERP). La structure d'un référentiel est organisée à partir d'une référence ou d'un numéro de commande qui permettent de retrouver l'ensemble des informations liées à la facture. Ces identifiants sont transmis au fournisseur qui doit les reporter sur ses factures.

Au stockage d'une facture dans une Ged, et suite à la lecture automatique du document (Lad), le rapprochement est réalisé. Les clés pour ce matching sont essentiellement :

- un numéro de commande pour faire le lien à un bon de commande (BDC) ou un contrat;
- un numéro de TVA pour faire le lien avec un fournisseur ;
- les montants pour la comptabilisation; la date pour relier la facture à un exercice, à un avenant de contrat particulier et calculer la date d'échéance ;
- l'adresse mail pour permettre de renvoyer une facture au fournisseur et/ou l'avertir du délai de paiement. Inhérentes à la digitalisation des

processus métier et à la mise en qualité des métadonnées, les solutions organisationnelles doivent s'inscrire dans une rationalisation des services et une centralisation des tâches. Dans le cadre d'un projet de dématérialisation mixte papier, la réception des factures physiques doit être centralisée:

- vers une cellule de numérisation unique qui réceptionne les factures pour dématérialisation et archivage papier;
- par la mise en place d'une adresse de facturation unique et l'ajout d'une mention spéciale (type TSA).

Le choix de l'outil

S'agissant d'un projet de dématérialisation avec des factures nativement électroniques, le point d'entrée se fait sous la forme d'un guichet unique, d'un portail dédié à refacturation. Ce dernier permet la réception de factures au format PDF, qu'elles soient signées ou non. Il devient également un point d'entrée pour le fournisseur, qui peut venir y chercher de l'information sur l'avancement du traitement de sa facture.

Enfin, la facture peut être émise dans un format structuré EDI normé convenu entre les parties. Les factures EDI sont traitées de manière automatique. Le message doit contenir des données et mentions obligatoires liées à la facturation pour avoir une valeur fiscale.

La spécification des outils à utiliser et des décisions à prendre est un sujet central. Faut-il une Ged standard ou spécialisée pour la validation de mes factures? Comment bien la choisir? Quel type de portail fournisseur associer à ma Ged ? Dois-je me lancer dans une architecture basée sur un modèle « on premise » ou un modèle Saas? Quel prestataire pour la

partie EDI ? Autant de questions que de réponses à apporter en fonction de la spécificité de l'entreprise, des flux et acteurs ciblés. C'est pourquoi il est nécessaire d'être bien accompagné dans cette démarche pour garantir la réussite du projet.

En termes d'architecture technique, les deux solutions, on premise et Saas, offrent les mêmes services et performances. Le on premise permet toutefois à l'entreprise de conserver chez elle des données potentiellement sensibles et d'adapter si nécessaire une solution à ses besoins spécifiques tandis que le Saas offre une facilité de déploiement et un mode de facturation plus clair.

D'une manière générale, il faut se concentrer sur des prestataires capables de recevoir les documents via un portail, signer les factures et les mettre à disposition d'une Ged factures si elle existe déjà. Les prestataires sont quasi identiques à ceux de la dématérialisation des pièces juridiques.

NTIC - GRH

Futurs service en ligne : l'Etat n'est pas secret

Bruno TEXIER

Archimag n°314 | Mai 2018

C'est dans un imposant immeuble de Paris que l'administration française se réinvente. Les locaux flambant neufs accueillent une kyrielle de services du Premier ministre, dont la Dinsic qui est en charge de la transformation numérique de l'État. Cette **direction interministérielle du numérique et du système d'information et de communication** de l'État prépare plus particulièrement l'administration de demain.

« Nous donnons les lignes directrices et partageons les bonnes pratiques de l'e-administration », explique Bénédicte Roullier, responsable du département qualité des services en ligne au sein de la Dinsic ; « nous diffusons par exemple les dix principes d'une démarche en ligne exemplaire auprès de l'administration pour que les agents s'approprient ces bonnes pratiques ».

bêta-testeurs et retour d'expérience

Dirigée par Henri Verdier depuis 2015, la Dinsic s'est fixé comme objectif de mettre la qualité de service au cœur des services en ligne. Pour cela, elle s'appuie sur des statistiques d'utilisation, sur des enquêtes et sur des analyses de réclamation. Des tests ont également été confiés à des instituts spécialisés. L'incubateur de la Dinsic qui développe des méthodes de développement agile a recruté des bêta-testeurs dans un centre d'action sociale pour entendre leurs observations face à l'ergonomie du site Mes-aides.gouv.fr qui permet aux usagers d'évaluer leurs droits aux aides sociales. Ce retour

d'expérience réalisé auprès des publics les moins aguerris aux pratiques numériques présente l'avantage de tenir compte des populations en difficulté.

Les équipes en charge du portail officiel de l'administration, Service-public.fr, à la Dila (direction de l'information légale et administrative) ont quant à elles contacté des usagers en situation de handicap via les réseaux sociaux pour tenir compte de tous les contextes d'utilisation.

Les bêta-testeurs peuvent également être des agents de l'administration. En effet, l'interface usager se prolonge en processus interne dans l'administration et c'est l'ensemble du processus qui doit fonctionner de façon fluide. C'est ainsi que le service en ligne de télé déclaration des impôts a été testé par des agents du service public. Avec succès, semble-t-il, puisque la télé déclaration est désormais adoptée par la majorité des foyers fiscaux. En 2017, plus de 20 millions de déclarations en ligne, soit 55 % des foyers français, ont été enregistrées.

Pidila, la boîte à outils dédiée à la qualité web

« Il faut se confronter très tôt aux usagers et être à l'écoute de leurs remarques », souligne Bénédicte Roullier ; « il est très important que l'administration se décentre et que l'expérience utilisateur soit au cœur de ses missions. Nous considérons que la qualité d'une démarche en ligne commence avant

même l'arrivée sur le site grâce à un bon référencement, et qu'elle se poursuit avec le service rendu ».

Pour mener à bien ses missions, la Dinsic travaille en transversal avec des équipes de professionnels du web dans différentes administrations. Elle recourt par exemple au Pidila une boîte à outils dédiée à la qualité des sites web de la Dila. Cet outil de partage se présente sous la forme d'une check-list filtrable par métier, par étape de projet ou par référentiel. « L'objectif principal de la check-list Pidila est d'accompagner chaque acteur à chaque étape du projet afin de l'aider à respecter les référentiels et bonnes pratiques concernant son métier », explique la Dila.

Tous les métiers impliqués dans la conception de sites web du service public sont en mesure de trouver dans la check-list l'information qui les concerne intégrateurs, graphistes, rédacteurs, gestionnaires de projet ... Quant au filtre « thématique », il couvre lui aussi les principaux aspects du web : code, hyperliens et boutons, navigation, newsletter, etc. On peut par exemple y trouver cette consigne : « Les lettres d'information doivent être proposées à la fois au format HTML et au format texte. Un lien de désinscription est présent dans chaque lettre d'information. La désinscription à chaque lettre d'information est également possible depuis le site ».

La check-list Pidila est mise à jour deux fois par an pour tenir compte de l'évolution des référentiels.

Inclusion numérique

Autre outil, « la médiation numérique », plus communément appelée MedNum, se présente

sous la forme d'une coopérative qui rassemble des acteurs publics et associatifs : collectivités territoriales, services de l'État, associations, etc. « Ensemble, nous décidons de "faire société" à l'ère numérique », explique MedNum.

Un important volet de MedNum est consacré à l'inclusion numérique. Une préoccupation de tous les instants à la Dinsic également : « Nous accordons beaucoup d'importance aux retours des médiateurs. Le but n'est pas de renvoyer tous les usagers face à leur écran », précise Bénédicte Roullier. Et pour que personne ne se retrouve isolé, des « maisons de services au public » offrent un accompagnement personnalisé aux usagers : aide à l'utilisation des services en ligne ou inscription et mise à jour d'espaces personnels numériques. A ce jour, 1 203 maisons sont installées sur le territoire français.

60 % d'assurés sociaux sur Ameli.fr

En une quinzaine d'années, l'administration française s'est mise en ordre de marche. Les services en ligne se multiplient et gagnent en ergonomie. Pour autant, tous ces services n'ont pas vocation à donner naissance à une application mobile. Le « responsive design » (site web adaptatif) a été jugé prioritaire, car il convient à tous les terminaux du marché. Côté usagers, les chiffres semblent plaider en faveur de l'e-administration. Si la déclaration en ligne des impôts apparaît comme la figure de proue de l'administration numérique française, un autre service en ligne est plébiscité par les usagers : Ameli.fr la plateforme des services de l'Assurance maladie. En juillet 2017, 25,3 millions de comptes étaient ouverts soit 60 % des assurés sociaux.

NTIC - GRH

L'amélioration continue pour construire l'organisation apprenante

Sylvain Landry est professeur titulaire au Département de gestion des opérations et de la logistique de HEC Montréal et directeur associé au Pôle santé de HEC Montréal.

Emmanuelle Gril. Journaliste

Gestion HEC Montréal vol 42 | N° 4 hiver 2018

Il y a 40 ans, le théoricien des organisations Chris Argyris échaufaudait le concept d'organisation apprenante dans son article intitulé « Double Loop Learning in Organizations », publié dans la Harvard Business Review. En dépit du chemin parcouru depuis lors, on constate qu'il reste encore beaucoup de travail à faire, même si Toyota a fait un grand pas en avant à ce chapitre et constitue un modèle avec ses pratiques d'amélioration continue.

1. LE KATA D'AMÉLIORATION ET LE KATA DE COACHING A LA RESCOURSSE

L'amélioration continue, ou kaizen en japonais, désigne une approche selon laquelle tous les membres d'une organisation cherchent de meilleures façons de faire les choses. À ce chapitre, Toyota a inspiré des milliers d'entreprises dans le monde entier grâce à la Toyota Way et, plus généralement, à la production Lean, devenue la gestion Lean (ou pensée Lean). Ainsi, au fil des ans, plusieurs chercheurs ont étudié en profondeur le fonctionnement de ce constructeur automobile. L'un d'eux, Mike Rother, a proposé en 2010 le kata d'amélioration et le kata de coaching, qui sont des routines modélisant les comportements tacites des leaders, des gestionnaires et des employés de Toyota pour résoudre des problèmes, s'améliorer et s'adapter de manière continue.

Ainsi, dans ce monde où les distractions abondent et où la surcharge d'information s'avère phénoménale, les routines kata peuvent aider les individus et les organisations à se concentrer sur les obstacles qui les empêchent de relever leurs défis avec succès.

2. L'EFFET DU KATA SUR LE CERVEAU

La routine établie par un kata peut discipliner notre cerveau. Selon la théorie de Daniel Kahneman, psychologue, lauréat d'un prix Nobel d'économie et auteur de l'ouvrage *Système 1 / Système 2 - Les deux vitesses de la pensée*, paru en 2012, il existe deux façons de traiter l'information : le mode de réflexion rapide (système 1) et le mode de réflexion lent (système 2). Lorsqu'on est aux prises avec un problème, le système 1 agit comme une machine afin de tirer rapidement des conclusions. C'est ce qui a permis à Homo sapiens de survivre pendant des milliers d'années. Or, dans une entreprise, cette façon de faire n'est pas forcément la meilleure. Certains auteurs ont d'ailleurs montré que ces efforts désordonnés pour parer au plus urgent nuisent à l'apprentissage organisationnel. Ainsi, le kata a en quelque sorte pour fonction d'appeler le système 2 à la rescousse afin de ne pas tomber dans le piège du « mode solution ». Le kata montre également l'importance d'apprendre la résolution de problèmes avec le corps, et ce, grâce à des cycles d'expérimentation rapide et à une pratique

assidue avec l'aide d'un coach. Nous sommes des êtres d'habitudes et, comme l'a écrit l'universitaire américain Michael J. Marquardt « il n'y a pas de véritable apprentissage sans action ». D'ailleurs, la recherche sur les organisations apprenantes montre que des procédures et des standards statiques ne suffisent pas. C'est plutôt dans l'action, l'explicitation et le partage du schéma mental qui sous-tend le système intégré de la gestion de la performance qu'on peut véritablement construire cette mémoire organisationnelle.

3. VERS L'ORGANISATION APPRENANTE

Comme l'a souligné l'auteur Peter Senge dans La Cinquième Discipline - L'art et la manière des organisations qui apprennent, pour développer une culture d'amélioration continue au sein d'une entreprise, celle-ci doit pouvoir intégrer quotidiennement le travail et l'apprentissage. Or, c'est justement ce que les katas d'amélioration et de Coaching proposent: une organisation qui apprend par l'entremise de personnes qui apprennent.

De la même façon, les salles de pilotage et les stations visuelles mises en place dans de nombreuses organisations procurent à notre cerveau d'Homo sapiens chasseur-cueilleur un environnement visuel qui lui permet d'emmagasiner rapidement une grande quantité d'information tout en l'aidant à cibler l'essentiel et à faire fi des distractions propres à nos environnements complexes.

En effet, les Homo sapiens arrivés dans la grande histoire de notre planète il y a 200 000 ou 300 000 ans étaient encore des chasseurs cueilleurs il y a 12 000 ans à peine", Ainsi, nos gènes et, dans une certaine mesure, nos esprits sont encore ceux des chasseurs-cueilleurs : notre ADN est toujours en phase d'adaptation. Comme l'a écrit John Medina, biologiste moléculaire du développement et auteur du livre Les 12 Lois du cerveau, «le cerveau semble

être conçu pour (1) résoudre des problèmes (2) liés à la survie (3) dans un environnement extérieur instable et (4) le faire en mouvement presque constant », John Medina a aussi indiqué que le cerveau ne peut pas effectuer du travail multitâche lorsqu'il s'agit d'une tâche cognitive et qu'il doit donc se concentrer sur une seule chose à la fois.

En plus de ces caractéristiques du cerveau, il faut se rappeler que l'être humain naît avec un cortex cérébral prématuré dont les connexions synaptiques vont continuer à se former tout au long du développement de l'enfant. Ainsi, nous mettons beaucoup de temps à passer de l'enfance à l'âge adulte. De ce fait, les êtres humains se prêtent particulièrement bien à l'éducation et à la socialisation, et l'apprentissage collectif se construit autour d'apprentissages individuels. Si on trace un parallèle avec le monde de l'entreprise, cela met en lumière la nécessité vitale pour nos organisations de retenir et de développer leurs ressources humaines. En effet, bien souvent, la mémoire organisationnelle disparaît avec les individus ...

4. ESSAYER, APPRENDRE ET ADAPTER

Dans l'histoire du monde, l'amélioration continue en est encore à ses balbutiements. Le fait que de nombreuses organisations aient opté pour le système intégré de gestion Lean, dont deux des éléments clés sont les salles de pilotage et le kat a, semble cohérent avec ce que nous sommes toujours - des chasseurs-cueilleurs - et représente une avenue prometteuse pour soutenir le rythme des progrès technologiques. L'universitaire américain John Ettlé recommande d'accompagner les innovations technologiques d'innovations administratives de portée similaire. Comme l'a mentionné Mike Rother, nous ne connaissons pas encore les obstacles que nous devons surmonter un jour. Le mieux que nous puissions faire est de connaître la

façon dont nous allons faire face à l'inconnu et à la complexité.

L'auteur Rick Nason nous rappelle dans son livre *If's Not Complicated* que même s'il « n'y a pas de solution à la complexité », celle-ci peut être contrôlée ; c'est là la différence fondamentale entre résoudre des problèmes et les gérer. Selon Nason, dans un

environnement complexe, des ajustements constants et continus doivent être effectués en utilisant une démarche de type « essai, apprentissage et adaptation ». Celle-ci nécessite de l'expérimentation, de la créativité et un haut degré de tolérance à l'échec plutôt que de la connaissance, de l'obéissance et du conformisme.

NTIC - GRH

L'analyse des mégadonnées

Les sept piliers de la gestion du capital humain

JEAN PAULISSON, vice président de la firme Monster Worldwide
Gestion HEC Montréal vol 24 | N° 1 printemps 2017

Oui, il est bel et bien révolu, le temps où, pour trouver un emploi, on allait frapper aux portes avec son curriculum vitae imprimé à la main. Avec l'avènement d'Internet, des téléphones intelligents, des médias sociaux, des applications mobiles, de l'infonuagique (Cloud) et des autres outils numériques, les mégadonnées interviennent plus que jamais dans le processus de recrutement, de développement et de rétention des talents. Et même si le flair et l'intuition guident encore les décisions d'embauche des gestionnaires, ceux-ci peuvent désormais s'appuyer sur des algorithmes d'analyse prédictive de données. Très bientôt, la gestion des ressources humaines ne pourra plus se passer de l'analyse des mégadonnées, qui pourrait même révolutionner cette pratique, de la même façon qu'elle a changé la donne en marketing dans les années 1990 avec l'apparition d'Internet.

- **Les défis et les enjeux**

Mais la partie est loin d'être gagnée, car malgré les avancées, il y a encore bien des défis à relever. Au cours de leur recherche effectuée auprès de 340 organisations pour l'ouvrage *People Analytics in the Era of Big Data*, les directeurs des ressources humaines que j'ai rencontrés ont d'ailleurs fait état de quatre grands enjeux.

Le premier défi concerne la disparité des données, des outils et des systèmes de gestion des ressources humaines (RH), qui souffrent d'un manque d'intégration et qui fonctionnent en silo, rendant l'analyse difficile, voire impossible. **Le deuxième défi** porte sur le manque d'optimisation, malgré le besoin pressant des organisations d'obtenir toutes les informations nécessaires pour optimiser la gestion du cycle des talents. **Le troisième enjeu** relève de l'absence d'expertise et de personnes qualifiées afin d'extraire, à partir des données disponibles, la valeur critique pour l'entreprise. Enfin, **le quatrième défi** touche le manque d'expertise en modélisation prédictive : malgré le déluge d'informations, les entreprises semblent encore incapables d'anticiper les besoins organisationnels, les grandes tendances et l'avenir prévisible de leur capital humain.

Quand on sait que les ressources humaines représentent de 60 à 70 % des dépenses d'une organisation, pourquoi ne pas s'adjoindre le puissant outil que constituent les statistiques sur les personnes (people analytics), qui permettent de regrouper toutes les analyses prédictives afin de comprendre et d'anticiper le comportement du personnel et du marché de l'emploi

• Les sept piliers du succès

Il est possible d'intégrer l'analyse des mégadonnées à toutes les étapes du cycle de gestion des talents, étapes qu'on peut regrouper sous l'expression « les sept piliers du succès de l'analyse des statistiques sur les personnes ». Notons bien que l'ordre d'approche de ces sept piliers dépend uniquement des priorités de l'entreprise et de son degré de maturité dans le domaine de l'analytique.

1. La planification des ressources humaines

Les mégadonnées peuvent faciliter l'évaluation des besoins d'une entreprise en RH, et ce, sur plusieurs années, notamment en permettant de déterminer les profils des postes plus difficiles à pourvoir. Elles permettent aussi d'optimiser l'équation de l'offre et de la demande. Cette méthode a été utilisée avec succès chez Dow Chemical, chez Black Hills Corporation et à la Société de transport de Montréal.

2. La recherche de talents

L'analyse des mégadonnées aide à déterminer les outils nécessaires pour dénicher les ressources humaines dont une entreprise a besoin. Par exemple, est-il préférable d'avoir recours aux sites de recherche d'emploi, aux médias sociaux, aux anciens diplômés ? Faudrait-il plutôt utiliser des sites de niche, par exemple Stack Overflow ou GitHub ? Par ailleurs, sachant qu'un gestionnaire consacre environ 90 secondes à la lecture d'un curriculum vitae, il est clair qu'il ne pourra prendre connaissance que de quelques dizaines d'entre eux et devra

en éliminer des centaines. Or, l'utilisation d'algorithmes permet de passer au crible des milliers de CV en quelques secondes à partir de critères prédéfinis. Par exemple, le site d'emploi en ligne Monster Worldwide a élaboré des outils comme SeeMore, qui effectue de la recherche sémantique de CV à une vitesse stupéfiante. TalentBin sillonne le Web et recueille les traces numériques laissées par les internautes afin de trouver des profils rares, ceux-ci étant très recherchés et donc souvent déjà employés. Bloomberg utilise des algorithmes d'analyse des mégadonnées avec des modèles d'attribution de sources des embauches pour la recherche de talents.

Le site d'emploi en ligne Monster Worldwide a élaboré des outils comme SeeMore, qui effectue de la recherche sémantique de CV à une vitesse stupéfiante

3. L'acquisition de talents

Voici la décision la plus importante que le gestionnaire en ressources humaines ait à prendre. Il doit en effet s'assurer d'embaucher des employés qui seront à la fois loyaux et productifs. Là encore, l'analyse des mégadonnées est d'un grand secours, car elle permet de créer des listes des meilleurs candidats potentiels grâce à un modèle prédictif. Google, Cisco et Microsoft l'ont bien compris et utilisent cette approche en matière d'acquisition de talents.

L'analyse des données joue un rôle majeur en permettant de déterminer les meilleurs programmes d'intégration en fonction du profil des personnes recrutées et des postes qu'elles occuperont

4. L'intégration des talents et l'engagement dans la culture d'entreprise

L'analyse des données joue un rôle majeur en permettant de déterminer les meilleurs programmes d'intégration en fonction du profil des personnes recrutées et des postes qu'elles occuperont. Johnson & Johnson et Best Buy ont déjà recours à cette stratégie : elles misent en effet sur l'équation selon laquelle un employé récemment engagé est plus productif. Quant à l'adéquation entre la culture d'une entreprise et celle de ses travailleurs, cet enjeu est plus crucial que jamais : d'ici 2020, la génération des «milléniaux» représentera la plus grande proportion de main-d'œuvre sur le marché du travail. Les employeurs devront prendre en compte leurs caractéristiques et leurs attentes s'ils veulent les attirer et les retenir. Déterminer quels sont les facteurs d'intégration les plus appropriés en fonction du profil de l'individu constitue donc un atout gagnant.

5. La performance et la valeur des talents

L'analyse des mégadonnées remet totalement en question le principe de l'évaluation annuelle. Plusieurs entreprises ont effectué un virage en ce sens par exemple General Electric, qui propose un système d'évaluation avec retour sur la performance grâce à son application mobile PD@GE(Performance Development at GE). Ainsi, dans le cadre du projet Oxygène chez Google, ce sont plutôt les employés qui évaluent leurs gestionnaires deux fois par année. L'analyse des données permet aussi

d'évaluer la valeur actuelle et future de chaque employé et d'identifier ceux que l'organisation n'a pas les moyens de perdre.

6. La rétention des talents

On peut mettre à profit la richesse des mégadonnées en utilisant toutes les données internes des RH et, surtout, les informations publiques des médias sociaux et des sites de niche. Les organisations avant-gardistes ont désormais recours à des modèles prédictifs de rétention pour anticiper quels seront les talents susceptibles de quitter l'entreprise, quand ils le feront et pourquoi ils prendront cette décision. Deloitte, Pfizer, Hewlett-Packard et Google utilisent déjà ces données pour gérer leurs ressources humaines.

7. Le bien-être et la sécurité des employés

Les salles de massage, de jeux et de relaxation chez Google et Facebook ou encore les garderies et les salles de sport du SAS Institute à Raleigh, en Caroline du Nord, sont des exemples probants de mesures adoptées par certaines organisations pour favoriser et accroître le bien-être de leur personnel. Ce pilier influe directement sur la productivité et l'engagement des employés. En calculant l'effet réel des mesures d'amélioration du bien-être des travailleurs, l'analyse des mégadonnées contribue à bonifier et à cibler les actions les plus efficaces. Depuis qu'il a recours à cette approche, le SAS Institute affiche un taux de roulement du personnel de 4 %, alors que celui-ci s'élève à 16 % dans des entreprises similaires.

Les gestionnaires des ressources humaines devraient-ils avoir peur des mégadonnées ?

Celles-ci mettent-elles leurs emplois en péril ?
Au contraire : en constituant un soutien à leur
flair et à leur expérience, elles les aident à

prendre de meilleures décisions. Ce faisant, on
optimise la gestion des talents en combinant à
la fois l'art et la science.

NTIC - GRH

L'innovation publique en mode start-up

Clémence JOST

Archimag n°314 | Mai 2018

Bonjour, vous êtes témoin d'un problème dans la relation des usagers avec votre administration. Vous pensez qu'une solution numérique pourrait le résoudre et êtes prêt à vous y consacrer pendant six mois minimum. Venez pitcher votre projet devant notre jury. Vous êtes peut-être l'intrapreneur de demain ».

Qu'est-ce qu'un intrapreneur ?

Cet e-mail, Eric Barthélémy l'a reçu comme ses collègues, en février 2015, via l'intranet de l'agence Pôle Emploi d'Hayange (Moselle) où il travaille. Cela tombe plutôt bien : ce conseiller à l'emploi a une idée ! Témoin au quotidien de la réalité du marché du travail, Eric Barthélémy sait que 80 % de ce marché est dit « caché », c'est-à-dire qu'il relève de candidatures spontanées, du bouche-à-oreille ou de cooptations. Et, il en est sûr, un outil numérique pourrait aider les chercheurs d'emploi à appréhender ce marché caché et à y trouver un emploi. Il répond alors au message, sans se douter que son activité professionnelle en serait bientôt transformée. L'expéditeur du fameux e-mail est « incubateur de services numériques », fondé en septembre 2015 au sein de la Dinsic (direction interministérielle du numérique et du

système d'information et de communication). Bien que nouvellement créé, l'incubateur n'en est pas à son coup d'essai : cela fait déjà deux ans qu'il œuvre, sans structure officielle, au sein du SGMAP. À son palmarès figurent déjà la refonte de la plateforme publics pour lesquels ils œuvrent », explique Hela Ghariani, responsable de la mission : « nous donnons ensuite à ces personnes baptisées intrapreneurs les moyens et l'autonomie nécessaires pour designer en six mois un premier service destiné à résoudre le problème identifié ». Ces intrapreneurs, aidés au départ par un coach et un développeur, devront alors faire la preuve que le numérique peut contribuer à résoudre la problématique posée.

Data.gouv.fr, la création du service « marché public simplifié » (MPS) qui permet à une entreprise de répondre à un marché public avec son seul numéro de Siret et de Mesaid.es.gouv.fr qui permet à tous de simuler ses droits à plus d'une vingtaine de prestations sociales en quelques minutes.

Le pari de la confiance

La mission de l'incubateur : développer des services publics numériques comme le font les start-up. « Nous recrutons pour cela des

profils d'agent public qui sont tous les jours témoins de problèmes dans la relation que peuvent avoir les usagers avec les services

À ce jour, plus d'une cinquantaine de startup d'Etat, à des stades de développement différents, ont été bâties sur ce modèle : une équipe réduite et autonome, financée par une administration, et fonctionnant avec une approche orientée utilisateurs. De quoi transformer l'action publique en profondeur, et de façon pérenne. Car c'est seulement si le service créé fonctionne au bout de six mois que la question d'un réinvestissement est posée, auprès de l'administration dont il dépend. « Cette démarche nous permet d'incarner une nouvelle stratégie d'investissement dans l'informatique d'État », poursuit Hela Ghariani ; « car on ne réinvestit que dans ce qui fonctionne ».

Douze start-up d'État sont actuellement en phase de consolidation, c'est-à-dire que les usagers d'administrations pilotes utilisent et répandent déjà le service, En parallèle, la solution est améliorée en continu par la start-up d'Etat, grâce au retour de ces utilisateurs. C'est là qu'en est aujourd'hui La Bonne Boîte, l'application créée par Éric Barthélemy. Flashback. Une fois recruté, Éric Barthélemy - comme les autres intrapreneurs de l'incubateur - a été libéré de ses missions. Propulsé du jour au lendemain dans un environnement professionnel radicalement différent de son quotidien, il s'est transformé en patron de petite entreprise, disponible à 100 % pour travailler sur le service pour lequel il a été sélectionné. Le conseiller Pôle Emploi passe alors ses journées à développer et

améliorer son service selon la méthode Agile, en lien avec son client et avec les retours d'utilisateurs, identifiant et définissant sa stratégie de déploiement ou encore priorisant les améliorations et les partenariats à mettre en œuvre pour assurer la réussite du service.

Cette aventure, toujours en cours, Éric Barthélemy la vit, selon ses dires, « à fond » ! « J'ai découvert un nouveau métier, de nouvelles méthodes de travail et de nouveaux outils », explique-t-il ; « j'ai beaucoup apprécié l'environnement dynamique et enthousiaste qui s'est constitué autour du projet ». Il faut dire que l'incubateur de services numériques a trouvé la bonne méthode pour les faire avancer : en faisant le pari de la confiance. « Nous partons du principe que c'est l'intrapreneur qui sait », confirme Hela Ghariani ; « en le mettant en situation de responsabilité, nous lui permettons de libérer son esprit d'initiative et son énergie, afin d'apprendre, de tester et même, pourquoi pas, d'échouer. Nous avons ici une culture totalement bienveillante vis-à-vis de l'échec ». Bien sûr, cette parenthèse est également riche de stress pour Éric Barthélemy, notamment pour respecter le délai imparti et en se demandant si les chercheurs d'emploi seraient au rendez-vous, mais « rien de démotivant » selon lui. De son travail est donc née La bonne boîte, une appli qui permet d'identifier grâce à un algorithme les entreprises ayant des perspectives d'embauche élevées près de chez soi, et son équipe compte aujourd'hui six personnes (un coach, une chargée de développements et quatre développeurs). Un retour à son ancien poste n'est pas envisagé avant douze mois. « Et encore, à

condition que je ne saisisse pas d'autres opportunités à Pôle Emploi », ajoute-t-il ; « Pôle Emploi se transforme et je veux y jouer ma carte ».

Culture de l'innovation

À l'échelle du territoire, et à l'heure de sa transformation publique et numérique, les demandes d'agents publics souhaitant bénéficier de méthodes de gestion de projet inspirées de l'univers des start-up et du design thinking n'ont cessé de croître ces dernières années. Au point que le SGMAP a créé il y a un peu plus d'un an la plateforme Comment faire, conçue comme une véritable boîte à outils de l'innovation publique. « Nous recevons des demandes tous azimuts de différents types de structures et d'agents qui souhaitaient découvrir ces nouveaux outils et méthodes », explique Baptiste N'Tsama, chef de projet innovation publique au sein de la DITP, qui a repris le projet après la disparition de la SGMAP ; « il s'agissait aussi bien de collectivités que de personnes travaillant en bibliothèques ou dans des cabinets ministériels sur des projets très stratégiques ». Comment faire a donc été créé avec un objectif : développer au maximum la culture de l'innovation des agents publics.

Une équipe rassemblant des professionnels venus d'univers très différents (sciences comportementales, participation, sociologie, ethnologie, design, conception, innovation, etc.) a été montée pour partager en ligne gratuitement toutes ses expertises. Celles-ci peuvent ensuite être modifiées et personnalisées pour s'adapter à n'importe

quel contexte, pourvu que celui-ci soit public. Depuis le démarrage d'un projet jusqu'au déploiement d'une solution, une cinquantaine de fiches méthodes et outils sont en ligne au format PDF. De plus, des ateliers créatifs, un Mooc et un jeu de plateau (« Comment faire, le jeu ! ») ont été également créés afin d'aider les agents publics à conduire leurs projets innovants. Parmi ses axes de développement, l'équipe souhaite se focaliser davantage sur la prospective et ses méthodes d'anticipation afin d'identifier des leviers pour la transformation de l'action publique. « Nous souhaitons faire comprendre aux agents publics la valeur qu'ils peuvent trouver dans des technologies telles que l'intelligence artificielle, le crow Learning ou encore la blockchain », poursuit Baptiste N'Tsama ; « ces technologies peuvent sembler très avant-gardistes, mais elles peuvent être porteuses de créativité dès aujourd'hui, à travers différents cas d'usage. L'idée au final, c'est de faire de l'action publique différemment ».

NTIC - GRH

Les données au service du savoir

-Yoshua BENGIO, prof. Titulaire au département d'informatique et de recherche opérationnelle de l'université de Montréal.

-Andréa LODI, prof. Titulaire au département de mathématiques et génie d'industrie à l'école polytechnique Montréal.

Gestion HEC Montréal vol 24 | N° 1 printemps 2017

Générées à une vitesse toujours plus élevée, les données suscitent des occasions inédites pour faire de grandes découvertes et mettre au point des technologies, des processus et des produits révolutionnaires qui façonneront une toute nouvelle économie. Notre stratégie scientifique pour en arriver à une innovation aussi fondamentale se fonde sur les deux composants fondamentaux du comportement intelligent : la connaissance et la capacité de s'en servir.

Pourquoi la connaissance et l'optimisation sont-elles si intimement liées ?

L'apprentissage automatique pourrait par exemple contribuer à prédire le résultat médical d'une combinaison de traitements et de médicaments prescrits à des doses bien précises pour un patient sur une période donnée. Toutefois, il pourrait y avoir un nombre colossal de combinaisons et de contraintes de ce type (effets secondaires, rareté des ressources, etc.) dont il faudrait tenir compte. Il est actuellement impossible - et ce sera probablement le cas pendant très longtemps - d'énumérer de manière exhaustive l'ensemble extrêmement volumineux de ces combinaisons, et ce, peu importe les avancées informatiques en ce qui a trait à la vitesse de traitement des données ou à la parallélisation. Par conséquent, nous

avons besoin d'algorithmes qui puissent chercher de manière efficace parmi ces innombrables combinaisons et en arriver à un choix relativement optimal. L'exemple suivant illustre bien comment l'apprentissage automatique et la recherche opérationnelle s'unissent pour faire émerger un paradigme qui changera les règles du jeu: l'intelligence artificielle (IA) requiert de la connaissance, ce que les algorithmes d'apprentissage automatique peuvent procurer, et elle requiert aussi la capacité d'utiliser cette connaissance efficacement (grâce aux nouvelles puissances de calcul des outils informatiques), ce que permettent les algorithmes de recherche opérationnelle.

Comment transmettre la connaissance à un ordinateur ?

Ce qui a prouvé son efficacité bien au-delà des attentes et s'est imposé au cours des dernières décennies, c'est l'idée selon laquelle l'ordinateur peut acquérir des connaissances en observant le monde, c'est-à-dire en traitant de grands volumes de données et en les considérant comme une multitude d'exemples illustrant différents aspects de notre monde. L'apprentissage automatique est la discipline scientifique qui étudie les façons dont les ordinateurs peuvent tirer des apprentissages à partir des données. Des découvertes récentes ont démontré qu'avec plus de données,

l'apprentissage automatique peut approcher le niveau de performance humain dans plusieurs domaines.

Comment peut-on utiliser la connaissance ainsi acquise à des fins utiles et pratiques ?

Avec des connaissances sur le monde et dans un contexte précis (exemple : une question à laquelle l'ordinateur doit trouver une réponse), la prise de décision peut généralement être posée sous la forme d'un problème d'optimisation. Il s'agit alors de trouver, parmi toutes les solutions possibles, celle qui aura le meilleur résultat en fonction d'un critère prédéterminé et de prédictions fondées sur les connaissances acquises. En effet, la recherche opérationnelle est la discipline scientifique qui étudie les manières d'optimiser les décisions grâce à des algorithmes mathématiques.

L'exploitation adéquate de la synergie entre l'apprentissage automatique et la recherche opérationnelle constitue à la fois un défi et une nouvelle possibilité dans le domaine de l'intelligence artificielle. La connaissance sans la capacité de prise de décision entrave la libération du potentiel intrinsèque de l'IA. Le recours aux meilleurs algorithmes d'optimisation sans extraction suffisante des connaissances équivaldrait à passer à côté d'une occasion majeure et d'une connexion stratégique avec la réalité.

L'intégration de l'apprentissage automatique et de la recherche opérationnelle permettra à l'immense potentiel de ces deux approches de se concrétiser, comme l'illustre la récente découverte faite avec notre partenaire DeepMind et son système AlphaGo. Fondé sur la synergie entre l'apprentissage profond et les décisions optimisées, le système AlphaGo a battu le champion mondial du jeu de go, Lee

Sedol, en mars 2016. Cela illustre donc le lien étroit qui unit deux éléments de l'intelligence artificielle : les décisions peuvent influencer les données futures (et la situation à venir) de l'apprenant, ce qui crée une boucle de rétroaction qu'on doit absolument prendre en compte.

L'IVAD : un programme de recherche en innovation guidée par les données

Campus Montréal, résultat d'une alliance entre l'Université de Montréal, Polytechnique Montréal et HEC Montréal, a reçu en 2016 un important financement du Fonds d'excellence en recherche Apogée Canada pour réaliser un programme de recherche qui vise à exploiter la synergie entre l'apprentissage automatique et la recherche opérationnelle. L'objectif ? Effectuer des percées dans le domaine de l'innovation guidée par les données. Ce mandat est mené par l'Institut de valorisation des données (IVADO), pour lequel ce projet consiste, d'une part, à bâtir à Montréal un écosystème d'innovation qui carburera littéralement aux données et, d'autre part, à consolider le rôle de Montréal comme leader mondial dans le secteur des mégadonnées.

Campus Montréal y parviendra certes en exploitant, en premier lieu, sa grande expertise et son leadership reconnu à l'échelle internationale dans deux disciplines spécifiques. En effet, Campus Montréal est un pionnier de l'apprentissage profond (deep Learning), le champ de recherche émergent dominant dans le domaine de l'apprentissage automatique. Il héberge aussi le plus important laboratoire de recherche universitaire en apprentissage profond au monde, avec le plus vaste et le plus productif de tous les bassins de scientifiques en recherche opérationnelle.

Ce positionnement unique permet à Campus Montréal d'attirer les talents les plus

brillants de la nouvelle génération de scientifiques de données. De plus, Campus Montréal et ses partenaires sont reconnus pour leur capacité de bâtir un écosystème d'intégration grâce à la collaboration de leurs équipes œuvrant dans les domaines de l'apprentissage automatique et de la recherche opérationnelle avec les secteurs d'application et l'industrie, celle-ci ayant absolument besoin d'intégrer des solutions innovantes pour relever les défis et profiter des possibilités suscitées par les mégadonnées.

Campus Montréal est également à la fine pointe de la recherche en santé, en transports et logistique, en commerce et services d'information ainsi qu'en énergie. Ces secteurs, qui constituent les piliers de ses programmes de recherche, offrent des

possibilités de tout premier plan en matière de création de valeur et sont désignés comme des domaines prioritaires par le Fonds d'excellence en recherche Apogée Canada. Enfin, la vision stratégique et l'engagement de Campus Montréal sont également portés par la création de la Chaire d'excellence en recherche du Canada sur la science des données pour la prise de décision en temps réel ainsi que par l'IVADO

Mis sur pied pour développer la recherche fondamentale en apprentissage automatique et en recherche opérationnelle et pour faire le pont entre le milieu universitaire et l'industrie, l'IVADO contribue, grâce à son expertise de pointe, à l'essor de l'innovation canadienne dans ce domaine.

« L'État plateforme » : comment l'État peut-il se révolutionner ?

CÉCILE MARIE-D'AVIGNEAU : Consultante Wavestone

CLAIRE LE MEUR : Consultante Wavestone

REVUE DU GESTIONNAIRE PUBLIC – N° 3 /AOÛT 2018

Introduction

La stratégie « d'État plateforme » portée depuis 2013, au sein du gouvernement, par la Direction Interministérielle des Systèmes d'Information et de Communication (DISIC) et le Secrétariat Général pour la Modernisation de l'Action Publique (SGMAP) devenue en 2015 la Direction interministérielle du numérique et du système d'information et de communication (DINSIC) et la Direction Interministérielle de la Transformation Publique (DITP) vise à répondre à ces nouvelles attentes. Il s'agit en effet d'offrir la possibilité aux citoyens de participer à l'action publique en ouvrant les ressources publiques : « En termes d'action publique », explique Henri Verdier, directeur de la DINSIC, « cela correspond à l'idée que [...] L'État peut agir en rendant accessibles des ressources dont d'autres vont s'emparer, en leur permettant de les utiliser librement, sans prétendre encadrer a priori, autrement que par le design des ressources, les usages qui pourront en être faits. Il s'agit d'ouvrir un champ des possibles »

Par ailleurs, plus qu'une transformation numérique, la stratégie d'État plateforme est également porteuse d'une transformation culturelle et organisationnelle de l'État, comme le montre l'émergence de « startups d'État » ainsi que la diffusion d'une culture de l'innovation au sein de l'administration. 5 ans plus tard, cet article vise à faire le point sur les réalisations de la « platformisation » de l'État.

1. L'État comme plateforme reconfigurer la manière dont l'État délivre les services publics à l'heure du numérique

« Ubérisons l'État! Avant que d'autres ne s'en chargent », tel est le titre de l'ouvrage de Clément Bertholet et Laura Létourneau qui proposent un plaidoyer pour un « un nouvel État: un État ubérisé, un État devenu plateforme, un État incontournable mais ouvert et qui saura générer la collaboration, un État souverain ». La notion d'État plateforme, venue des États-Unis, est aujourd'hui reprise par de nombreuses personnalités clés de la modernisation de l'État. (Développé par Tim O'Reilly, le concept d'État plateforme se fonde sur une nouvelle vision du service public)

La notion d'État plateforme est un concept développé en 2011 par l'entrepreneur et essayiste américain Tim O'Reilly dans son article « Government as a platform ». Plutôt que d'envisager l'État comme un « distributeur automatique » de services publics, explique l'auteur, il serait plus intéressant de l'appréhender comme une place de marché ou un « bazar », lieu d'interactions où la communauté elle-même échange biens et services à partir de ressources fournies par l'État et participe à la production des services publics. Or, pour O'Reilly, les nouvelles technologies permettent aujourd'hui à l'État de devenir ce type de structure participative et de

concurrencer les grandes plateformes privées actuelles :

« This is the right way to frame the question of Government 2.0. How does government become an open platform that allows people inside and outside government to innovate ? How do yo design a system in which all of the outcomes aren't specified beforehand, but instead evolve through interactions between government and its citizens, as a service provider enabling its user community ? »

L'auteur, qui défend les idéaux de la communauté « open source », énumère ainsi sept grands principes de l'État plateforme en tirant les leçons des succès et échecs des plateformes privées existantes:

- utiliser des formats ouverts afin d'encourager l'innovation et la croissance ;
- construire un système relativement simple qui pourra évoluer par la suite;
- construire un système permettant la participation de tous les acteurs;
- apprendre de ses « hackers » pour faire progresser le système;
- encourager la participation et la création de valeur par l'ouverture des données et le data mining;
- favoriser l'expérimentation dans la construction des projets numériques de l'État;
- donner l'exemple en développant de nouvelles approches.

Tim O'Reilly prône ainsi une vision véritablement révolutionnaire de l'État à l'heure du numérique, fondée sur l'ouverture, la participation et l'expérimentation: « If government is a platform, and Government 2.0 is the next release, let's make it one that shakes up - and reshapes- the world ».

B. - Un concept importé en France par plusieurs personnalités clés

En France, ce concept est repris par plusieurs acteurs, notamment par Henri Verdier, ancien entrepreneur et président de Cap Digital, et Nicolas Colin, inspecteur des finances et cofondateur de The Family, dans leur ouvrage de 2012 L'Age de la multitude. Selon les auteurs, il est essentiel que l'État apprenne à capter la nouvelle puissance ouverte par la révolution numérique, celle des « individus éduqués, outillés, connectés» qui disposent de nouvelles capacités de création, de communication et de coordination. Cette puissance est nommée la « puissance de la multitude ». Pour les auteurs, l'État doit adapter l'action publique à ces nouveaux processus de création de valeur en s'organisant comme plateforme et en acceptant de se soumettre à une véritable révolution copernicienne: « au terme de cette révolution, l'administration ne se percevra plus seulement comme chargée de servir ou de contraindre le citoyen. Elle pourra également envisager de le doter en ressources, de stimuler sa créativité et de relayer ses efforts ».

Au-delà de la captation de cette nouvelle « puissance de la multitude », cette transformation de l'État est également présentée comme un enjeu de souveraineté : à l'heure où l'économie voit se développer de grandes plateformes privées, l'État doit consolider sa position parmi ces nouveaux acteurs pour garantir l'autonomie des citoyens et l'offre de services publics. Pour Laura Létourneau et Clément Bertholet!', afin d'échapper à la « menace fantôme d'ubérisation qui pèse sur lui» au fur et à mesure que s'ubérisent les services publics (poste, transports, santé, éducation ...), l'État ne doit pas uniquement devenir un État plateforme mais une « méta-plateforme » à l'image des GAFA:

« Mais être Uber-Etat ne suffit pas. Car ce sont les CAFA plus qu'Uber et les autres qui agrègent toute la valeur. Uber n'existerait pas sans les infrastructures technologiques bâties par les GAFA : le système de géo localisation

d'Uber se sert de CooglesMaps, on télécharge Uber sur l'AppleStore, on s'y connecte avec nos identifiants Facebook, et les données d'Uber sont gérées par AmazonWebServices. [. ..] L'État lui-aussi doit être incontournable [.] et recruter des plateformes satellites externes qui viennent en renfort de celles créées en son sein. L'État, après s'être ubérisé, doit se méta-plateformiser ». Reprenant les principes de Tim O'Reilly, L'Age de la multitude liste ainsi les pré-requis de la plateformesation de l'État : l'obligation de rendre des comptes et l'ouverture des données publiques et autres ressources logicielles, dans des formats ouverts avec autorisation de réutilisation. C'est à partir de ces ressources que pourront être co-construits les services publics numériques de demain en s'appuyant sur le principe de « la multitude ».

Nommé directeur de la mission Etalab en 2013, puis directeur interministériel du numérique et du système d'information et de communication de l'État (DINSIC) en 2015, Henri Verdier a placé l'État plateforme au cœur de la stratégie numérique de l'État. Cette stratégie s'articule autour de trois grands axes : technique, organisationnel et culturel.

2. La stratégie d'État plateforme est mise en œuvre par la DINSIC selon trois grands axes de transformation

Au-delà de la vision théorique de l'État plateforme, basée sur les notions d'ouverture et de co-construction des services publics, ce concept a une traduction technique précise. Il s'agit de faire en sorte qu'à chaque développement d'un nouveau service public numérique, ce développement soit automatiquement utilisable par d'autres administrations, ce qui implique de ne pas simplement construire un système d'information ou une application visant à répondre uniquement à ses propres besoins. La stratégie d'Etat-plateforme doit ainsi s'appuyer

sur la construction d'API [Application Programming Interface ou interfaces de programmation] pouvant être réutilisées par d'autres, pour d'autres besoins. Partant de cette définition, la stratégie de numérisation de l'État de la DISIC (puis de la DINSIC) s'est développée autour de trois axes :

- tout d'abord remettre l'informatique de l'État à jour ;

- puis ouvrir la donnée publique, c'est-à-dire toute donnée d'intérêt public, dans une logique d'« open government », et mettre en place des API ;

- enfin former les personnels administratifs à leurs nouveaux rôles, méthodes de travail et objectifs dans le cadre de l'Etat plateforme.

A. - Moderniser les infrastructures informatiques de l'État

Le renouvellement des infrastructures informatiques de l'État (axe 1) constitue un premier préalable indispensable à la construction de l'État plateforme. L'informatique d'État procède en effet d'un lourd héritage : chaque ministère dispose encore d'un système d'information propre, faiblement interopérable avec les systèmes d'autres services, d'où les difficultés que connaissent certaines administrations pour échanger des données entre elles. Une mutualisation des SSI semble ainsi être, comme le rappelle dans son rapport de 2017 la députée Christine Hennion , une « condition sine qua non de la création d'un État plateforme capable d'assurer 100 % des services publics dématérialisés en 2020 »,

Pour répondre à cette difficulté, la DISIC et le SGMAP ont lancé une politique de modernisation autour d'un Système d'Information unifié de l'État (décret du 1^{er} août 2014). La première étape de cette unification a été la mise en place, à partir de 2014, d'un réseau interministériel d'État (RIE) : « un réseau interministériel sécurisé regroupant

l'ensemble des réseaux des ministères et permettant la continuité de l'action gouvernementale en cas de dysfonctionnement grave d'Internet ». Cette étape sera suivie par la mise en place et l'exploitation d'une infrastructure interministérielle unifiée.

B. - Développer une politique d'open data

Au-delà de la mise à jour des systèmes d'information de l'État, le cœur de la stratégie de l'État plateforme se situe dans l'ouverture des données publiques et la construction d'interfaces (API) pour faciliter leur utilisation (axe 2), comme le soulignent les 5 principes directeurs de l'État plateforme définis par le SGMAP :

- les administrations doivent accepter que leurs données relèvent du bien commun, dans le respect des règles de sécurité adaptées;
- maîtrise de la diversité technologique : les données seront exposées conformément à un cadre d'architecture qui s'impose progressivement à tous;
- l'accès aux données se fera par le biais d'interfaces (ou API) ouvertes;
- consentement de l'utilisateur : lors des échanges, les utilisateurs seront identifiés. La communication de leurs données fera l'objet d'un consentement. Les utilisateurs pourront en corriger les erreurs chaque fois que possible;
- les projets liés aux nouveaux services numériques s'inscriront dans un changement méthodologique profond basé sur l'agilité. Ils mettront en action des écosystèmes ouverts.

Devenue en 2014 membre du Partenariat pour un Gouvernement Ouvert, la France met en œuvre une ambitieuse politique d'ouverture des données, pilotée par la mission Etalab. La Loi pour une République Numérique du 7 octobre 2016 généralise ainsi, par son article 2, le partage sous licence libre des codes sources

utilisés par les administrations pour dire le droit. Au-delà de l'objectif de transparence mis en avant par la loi, la Cour des Comptes souligne, dans son rapport de janvier 2018 « Amplifier la modernisation numérique de l'État », que cette stratégie est également vectrice d'efficacité et d'influence: « Les codes développés dans le cadre du programme de gestion des archives numériques sont accessibles librement sur une plateforme de partage de code, ce qui permettra aux collectivités publiques, comme au secteur privé, d'adopter cette solution sans avoir à faire l'acquisition de solutions équivalentes.

Parallèlement à la politique d'open data, un nombre croissant d'API sont développées par la DINSIC (ex-DISIC) et d'autres acteurs publics afin de faciliter l'accès aux données publiques et de constituer la première brique de l'État plateforme. Le site api.gouv.fr, catalogue d'API inauguré en 2016, recense aujourd'hui vingt-cinq API déclarées par différentes administrations :

API La Bonne Boîte (Pôle Emploi), API Entreprise (DINSIC), API Particulier (DINSIC), API BOAMP (DILA), API Chorus Pro (AIFE), OpenFisca (Etalab), FranceConnect (DINSIC), Base Adresse Nationale (DINSIC), Données transports Brest métropole (Brest métropole), API indicateur de Fréquences de Traitements phytopharmaceutiques (Ministère de l'Agriculture), etc. À partir des ressources apportées par les fournisseurs d'API, les consommateurs d'API issus de la sphère publique ou de la sphère privée peuvent proposer de nouveaux services publics numériques et réaliser des économies d'échelle

C - Encourager une « transformation culturelle » de l'administration

Enfin, le troisième axe de l'État plateforme concerne l'adaptation des méthodes et des compétences de l'administration à la

révolution numérique (axe 3), soit une forme de « transformation culturelle » :

« La DINSIC n'est pas seulement une DSI en charge du back office et un opérateur voué à faire naître l'État plateforme : elle porte aussi des transformations culturelles très importantes - avec l'open data, le Gouvernement ouvert, plus transparent, faisant davantage appel à la concertation, et plus contributif, la data science, les méthodes agiles et le travail avec les écosystèmes ».

Ce troisième axe passe par la création d'une stratégie RH au service des informaticiens publics, d'une diversification et une amélioration de la formation initiale et continue des agents publics, en coopération entre la Direction générale de l'administration et de la fonction publique (DGAFP) mais aussi par le recrutement de « compétences rares » et le recours à des profils peu présents au sein du secteur public : développeurs, entrepreneurs, free-lance ...

Le développement de la stratégie d'État plateforme s'accompagne de la diffusion d'une culture de l'innovation au sein de l'État ; celle-ci passe par l'émergence de nouvelles pratiques administratives inspirées de l'environnement « startup ».

3. Une transformation culturelle et managériale fondée sur l'importation de méthodes de l'environnement cc startup))

Cette volonté de transformer, à travers le numérique, la manière dont l'État fournit des services publics implique, selon les défenseurs de l'État plateforme, une transformation des méthodes de gouvernance au sein de l'Administration et le développement d'une culture de l'innovation et de la prise de risque.

A. - Introduire un principe d'innovation et d'agilité au sein de l'État

Dès la mise en place de la DINSIC en 2015, issue d'une réorganisation du SGMAP, l'intégration d'une culture de l'innovation est encouragée. Une fois remaniée, la direction rassemble des équipes chargées de la sécurité et de la modernisation des SI, avec des agents experts en innovation et en technologies émergentes (développeurs agiles, développeurs issus du logiciel libre, personnalités issues de grands communs contributifs tel OpenStreetMap, anciens de startups, datascientists, etc.). De même, la DINSIC met en place en 2016 le programme « Entrepreneurs d'intérêt général, qui permet d'intégrer dans l'État des « serial entrepreneurs », chercheurs ou créateurs de startup. Durant dix mois, ces derniers sont chargés de résoudre, grâce à leurs compétences numériques et à l'accessibilité des données publiques, des défis d'intérêt général au sein des ministères, mais aussi de « challenger » les pratiques administratives en important de nouveaux outils et méthodes.

Pour Henri Verdier, la stratégie d'État plateforme nécessite en effet de faire évoluer la gouvernance des projets informatiques au sein de l'État, en favorisant l'expérimentation - citée parmi les principes clés de l'État plateforme par Tim O'Reilly= - la prise de risque, l'agilité:

« On demande de plus en plus à l'informatique: gérer la mobilité, la paie, la retraite... Bien souvent, le système d'information part d'une apparente bonne idée [. . .]. On la traduit en cahier des charges en y ajoutant toutes sortes de contraintes. Puis on engage un déploiement très long avec une gouvernance très complexe [. . .]. Et bien souvent, tout ceci se donne comme cible un déploiement en « big bang » sans se donner le temps de l'expérimentation. Il faut changer la gouvernance de ces projets. A la DINSIC, nous y avons beaucoup travaillé, avec des « agilistes », des architectes et des urbanistes des systèmes d'information ».

Cette vision est partagée par une autre personnalité clé de l'écosystème des startups

d'État: l'entrepreneur Pierre Pezziardi, associé chez KissKissbank depuis 2012, qui rejoint le SGMAP en 2013. Dans une étude publiée en 2013 « Pour la croissance, la débureaucratisations par la confiance »²⁸, l'entrepreneur Serge Soudoplatoff, Xavier Quérat-Hément et Pierre Pezziardi appellent en effet, en s'inspirant des potentialités de mise en réseau ouvertes par le numérique, à décroiser les organisations et à les « débureaucratiser » afin d'ouvrir la voie à l'innovation: « des petits investissements, souvent réalisés en marge de l'organisation, par des utilisateurs déterminés à améliorer leur quotidien et leurs résultats face à leurs usagers, peuvent créer plus de richesse que des projets informatiques coûteux planifiés par les organisations en place. Mieux, ces nouveaux outils sont alors porteurs d'innovation sociale [..) ».

Les auteurs de l'étude plaident notamment pour une plus grande agilité au sein de l'État et pour la mise en place « d'un grand incubateur(s) au service de l'État » au sein duquel des petites équipes pluridisciplinaires et sans contraintes regroupées dans des « startups de service public » bâtiraient les services de demain » en s'appuyant sur les méthodes du lean management et les méthodes agiles. Il s'agit bien, à travers de nouvelles méthodes, de disséminer l'innovation radicale au sein des administrations.

C'est dans le cadre de la mission Etalab que sont appliqués pour la première fois l'ensemble de ces principes.

B. - La mission Etalab: l'apparition d'une première « startup d'État »

En 2011, l'État lance la mission Etalab, chargée de mettre à libre disposition de toutes les données publiques de l'État, par le biais de la plateforme data.gouv.fr. Rattachée au SGMAP, cette mission s'est attachée, dans un premier temps, à rassembler et à ordonner les données

publiques brutes dans une première version de la plateforme. Cependant, les résultats de ce premier produit sont décevants car ils ne génèrent que peu d'usages réels et d'intérêt pour les utilisateurs.

En 2013, la mission est alors confiée à Henri Verdier, ancien entrepreneur et président de Cap Digital. Le nouveau directeur d'Etalab décide de refonder la plateforme data.gouv.fr en utilisant de nouvelles méthodes de conception et en suivant un processus de co-construction de façon à ce qu'elle réponde aux besoins des usagers et génère davantage d'initiatives. La refonte de la plateforme a donc suivi plusieurs étapes :

La première étape a été celle de la co-construction et de l'association de l'ensemble des acteurs. Durant quatre mois, Etalab mène un projet de Colresign? Avec les utilisateurs de la plateforme et les producteurs des données publiques mises en libre accès, mêlant entretiens, questionnaires et enquêtes de terrain. Il s'agit de recueillir « toutes les suggestions des parties prenantes pertinentes, repérer un maximum de compétences de notre écosystème et produire un effort de prototypage rapide en public.

La deuxième étape de la refonte a consisté à internationaliser le processus de conception et de gestion du portail, afin de réduire les coûts et d'intégrer de nouvelles compétences au sein de la mission. Plusieurs personnes sont recrutées, principalement des profils de développeurs et d'entrepreneurs dont Emmanuel Raviart (spécialiste du logiciel libre), Axel Haustant (Mappy), Jean-Louis Fréchin (NoDesign), ou encore Angelo Chiacchio (NoDesign).

Enfin, la troisième étape de conception technique a commencé en juin 2013 avec comme objectif d'achever la nouvelle plateforme quatre à six mois plus tard.

VEILLE JURIDIQUE

Adoption de la Charte de la déconcentration, un coup de fouet à la régionalisation avancée

(Revue de presse)

Après des années d'attente, le projet de décret relatif à la Charte nationale de déconcentration administrative a été adopté et publié au BO le 27 décembre 2018. ***Cette charte prévoit le transfert du pouvoir central, au niveau des collectivités territoriales, aux walis et gouverneurs, sous la tutelle des ministres concernés.***

La Charte nationale de déconcentration administrative devrait aider à élargir le champ de liberté et assurer la rapidité dans la prise de décisions et de l'exécution des programmes tout en aidant à relever les défis et à répondre aux besoins des citoyens aux niveaux régional et provincial, dans la mesure où il y aura des interlocuteurs au niveau de la région, ce qui constituera, *«un élément utile pour la programmation et la signature des conventions, leur développement et leur exécution»*.

Pour le chef du gouvernement, cette Charte constitue une *«grande avancée qui est de nature à soutenir la régionalisation avancée permettant ainsi aux administrations régionales d'être un interlocuteur des conseils et des bureaux des régions»*.

Il a rappelé que la philosophie de la déconcentration administrative vise à déléguer une grande partie de l'autorité centrale aux directions régionales et provinciales en vue de leur permettre d'acquérir plus de liberté pour la mise en place et l'exécution des programmes, ainsi que la prise de décision

nécessaire, conformément à la loi, sans passer par l'administration centrale. Ceci est censé faciliter la participation des régions et devrait garantir la convergence régionale.

S'agissant de la gouvernance évoquée dans la Charte, l'accent a été mis sur la coordination des missions des régions et du comité ministériel, qui sera présidé par le Chef du gouvernement, en tant que mécanisme permettant d'élaborer des programmes et des stratégies pour la mise en œuvre de la Charte et l'évaluation de sa mise en application sur le terrain. *« Cet instrument donnera les moyens aux responsables locaux de prendre leurs décisions et d'exécuter les programmes de développement économique et social, en accord et en cohérence avec les visées de la régionalisation avancée»*, avait souligné le Souverain dans son discours à l'occasion de la Fête du Trône.

Cette charte aura un impact considérable sur l'amélioration du climat des affaires et des investissements au Royaume. *« Elle permettra d'instaurer un changement radical en matière d'organisation administrative du Royaume à travers la mise en place du service administratif de proximité et de qualité pour les citoyens et les entreprises»*, a souligné le chef du gouvernement. Le Maroc s'acheminera ainsi vers *«une mutation profonde de l'organisation des services de l'État au niveau territorial »*. Il s'agit d'un changement mettant l'accent sur le territoire par le renforcement du processus de la déconcentration administrative et œuvrant à

construire une administration régionale forte par ses compétences, ses moyens et ses ressources. Parmi les mesures prévues dans le cadre de la mise en œuvre de la nouvelle Charte, on citera la création de pôles administratifs au niveau local ainsi que la mise en place de mécanismes favorisant la complémentarité des missions des services déconcentrés et des collectivités territoriales.

La Charte de la déconcentration s'assigne pour objectif de « concrétiser la politique de la régionalisation avancée et décliner les politiques publiques au niveau des territoires ». Il s'agit aussi plus précisément d'assurer la mise en œuvre des orientations, des décisions gouvernementales et des stratégies nationales et sectorielles au niveau régional, d'assurer la qualité des services publics et leur continuité, de contribuer à l'élaboration, dans un délai de 6 mois, des schémas directeurs de déconcentration, valables pour 3 ans et mis à jour de façon annuelle, de présenter des propositions de programmation budgétaire pour 3 ans, d'assurer la préparation et l'exécution de conventions et accords pour la réalisation de projets et de programmes publics au niveau de la région, de coordonner les ressources matérielles et humaines, de préparer des rapports d'audit et d'organiser des concours de recrutement commun.

VEILLE JURIDIQUE

Le recours consultatif du contribuable devant la Commission nationale de recours fiscal : Un préalable à la voie judiciaire qui gagnerait à être réformé

PR. KHALIL HALOUI

Associé-gérant KH Conseil Docteur en droit de l'Université de Grenoble.

Lettre d'Artémis – 2ème trimestre 2018

L'actualité fiscale¹ a renoué avec la réflexion à la faveur d'un séminaire, organisé à l'initiative d'acteurs majeurs de la matière fiscale sous le thème « Contrôle fiscal au Maroc, quelles garanties offre la loi au contribuable ? ».

Dans ce contexte, il importe de rappeler le rôle assigné à la Commission nationale de recours fiscal (CNRF) dans les litiges opposant le contribuable à l'Administration suite à une mise en œuvre d'une procédure de contrôle fiscal ; celui-ci peut, à bon droit, saisir ladite Commission de son différend, mais l'organisme consultatif ne peut statuer, en toute hypothèse, sur tous les recours introduits par le contribuable, au regard de son domaine d'intervention. Nous voudrions, pour notre part, commenter² ici le rôle de cette Commission d'allure juridictionnelle, avant de préciser, en dernière analyse, la portée de cette garantie de recours du contribuable devant l'organisme consultatif à compétence nationale.

1. Rôle de la Commission nationale de recours fiscal durant

la procédure de consultation suivie devant elle

En instituant un droit de recours du contribuable, à titre de garantie légale³, grâce notamment à la saisine de la Commission nationale⁴, le législateur a défini aussi le rôle de cette Commission et les conditions de son intervention ; la Commission nationale statuant, en effet, à titre consultatif, en matière de redressement, émet seulement un avis sur les désaccords dont elle est saisie; il s'ensuit que, dans son fonctionnement, la Commission nationale exerce un rôle de conciliation, qui contribue sans doute, à prévenir le contentieux fiscal ; au demeurant, son intervention est subordonnée à des conditions dont dépendra en définitive la recevabilité au fond du recours du contribuable.

A) Les conditions d'intervention de la Commission nationale

Suivant la voie de droit ouverte au contribuable, notamment dans le cadre de la procédure de rectification prévue par la loi fiscale (art. 220-II du CGI), celui-ci peut

saisir⁵ la commission nationale compétente d'une demande en contestation du redressement envisagé par le vérificateur.

a) La saisine de la commission nationale dans le cadre de la procédure de rectification

On notera ici que, la Commission nationale ne peut être saisie que d'un litige résultant de l'application individuelle d'une procédure de redressement et, à la suite d'une procédure de contrôle fiscal, mais encore il faut que la requête du contribuable relève de la compétence de la Commission nationale, réunie dans le cadre de la procédure de rectification précitée.

b) L'objet et la portée des litiges

On relèvera à cet égard que la Commission exerce une compétence liée, en ce sens qu'elle intervient, suivant des dispositions légales (articles 220-II et 226 du CGI), pour donner son avis, lorsqu'à la suite de rectifications apportées aux déclarations du contribuable, le désaccord porte sur le montant du bénéfice ou du revenu imposable de ce dernier ; le différend, soumis à l'appréciation de la Commission, doit avoir alors pour objet la fixation de nouvelles bases d'impositions du contribuable requérant.

De ce fait, la compétence de la Commission est doublement limitée, que ce soit par le champ des matières⁶ à l'égard desquelles elle peut légalement se prononcer, ou par la nature et la portée des désaccords qu'elle peut connaître.

On précisera ici que la loi fiscale (art. 226-I du CGI) a délimité le domaine de compétence de la Commission selon une distinction entre questions de fait et de droit. Ainsi, cet article dispose que « elle (la

commission) statue sur les litiges qui lui sont soumis et doit se déclarer incompétente sur les questions qu'elle estime portant sur l'interprétation des dispositions légales ou réglementaires » ; le législateur a donc défini la nature et la portée des désaccords qui peuvent être soumis à l'appréciation de la commission ; celle-ci ne peut connaître en définitive que des désaccords portant sur une question de fait, hormis toute question de nature juridique.

Nous devons observer ici, toutefois, que la distinction entre question de droit et question de fait est souvent délicate à établir et ne résiste guère à l'analyse ; c'est ainsi qu'a été amené à préciser, dans ses conclusions, le commissaire du gouvernement Monsieur F. Lavondès, notamment dans une affaire⁷, où il constatait déjà, à juste titre, que « ... dans cette affaire, comme dans la plupart des cas, le droit et le fait sont intimement liés ». Nous nous interrogeons dans ces conditions comment la Commission peut formuler un avis sur le montant du bénéfice imposable en appréciant la sincérité d'une comptabilité, tout en se gardant de vérifier, si la comptabilité est tenue régulièrement au regard des règles comptables ?

2. La portée de la garantie de recours du contribuable devant l'organisme consultatif à compétence nationale

A) Les pouvoirs de décisions de la Commission nationale

Nous nous efforcerons de présenter ici le déroulement⁸ de la procédure suivie devant la Commission et de préciser, *in fine*, en quoi les dispositions qui encadrent la procédure sont assorties en l'état du droit, de garanties lacunaires du contribuable.

a) L'engagement de la procédure

C'est ainsi que la procédure devant la Commission est engagée par le contribuable (art.220-II du CGI) sous forme d'une requête, adressée à l'agent vérificateur (226-II du CGI) par laquelle, il constate son désaccord sur le redressement et précise ses conclusions.

Le vérificateur se charge pour sa part de saisir matériellement la Commission (art.226-II du CGI) et supporte de surcroît une obligation de communication des actes de saisine (requête) et de procédure contradictoire (lettres de notification de redressement et observations du contribuable), suivant la règle posée à l'article 226- II du CGI .

Toutefois, il est à déplorer ici que cette obligation de communication ne s'étend pas, eu égard aux dispositions précitées, aux documents invoqués par l'administration au cours de l'examen de l'affaire par la Commission ; le fonctionnement de la Commission ne protège pas dans ces conditions les droits du contribuable qui se trouve ainsi privé de son droit d'appréciation contradictoire des documents invoqués par l'administration.

On fera remarquer ici qu'en France, le Conseil d'Etat a été amené à préciser, notamment dans une décision⁹, certes ancienne mais qui garde toute son actualité, les documents qui sont soumis à cette obligation de communication de l'administration. Nous citerons en particulier, les documents destinés à justifier des termes de comparaison ; en pareille hypothèse, la communication doit porter alors sur les documents contenant des indications relatives aux bénéficiaires ou revenus de tiers, de telle manière que le contribuable puisse s'assurer que les points de comparaison retenus par

l'administration concernent bien des entreprises dont l'activité est comparable à la sienne.

Il s'ensuit que l'avis de la Commission ne peut être ainsi opposable au contribuable que dans la mesure, où ce dernier a été mis à même de connaître et, par suite, de critiquer les points avancés par l'administration ; la procédure suivie devant la Commission étant essentiellement contradictoire.

b) Lors de l'examen du dossier en séance

On remarquera à cet égard que la Commission recueille, suivant ses prérogatives, les observations du contribuable et celles de l'agent vérificateur qui est à l'origine du différend (art. 226- III du CGI). Le contribuable peut soumettre en effet à la Commission tous les éléments d'appréciation utiles et faire état notamment de sa comptabilité. Il appartient alors à la Commission d'apprécier la valeur probante des éléments qui lui sont soumis, suivant le rapport de saisine, présenté par l'administration.

Toutefois, dans le cas où le contribuable conteste la sincérité ou l'exactitude des relevés contenus dans ce rapport ¹⁰, il lui appartient de le faire devant la Commission qui peut, si la contestation lui paraît sérieuse, se faire communiquer les pièces à partir desquelles ont été effectués les relevés litigieux dans le cadre de son droit de communication.

Ceci dit, si la Commission dispose d'un pouvoir d'information, aucune disposition du code général des impôts ne prescrit à la Commission d'examiner en revanche la comptabilité du contribuable, ni de faire procéder à une contre vérification ; il

appartient seulement au contribuable de présenter lui-même sa comptabilité, s'il le juge utile à la défense de ses intérêts.

Dans ces conditions, la Commission ne peut faire droit à la requête du contribuable, à défaut de pouvoirs de contrôle lui permettant de vérifier directement les allégations de l'administration.

En conclusion, nous avons pu mesurer, au terme de notre réflexion, comment la Commission nationale détient, à la différence des juridictions contentieuses¹¹, un pouvoir circonscrit en raison de son rôle purement consultatif et les questions de droit échappent ainsi à toute discussion devant cette Commission ; mais encore que son approche des litiges déferés devant elle, bien que traduisant une forte imprégnation des méthodes juridictionnelles, se révèle d'une portée limitée au regard des intérêts du contribuable.

Son intervention demeure cependant requise par la loi et, est susceptible, de créer des effets de droit dans le cadre d'une éventuelle instance contentieuse; le contribuable doit alors impérativement provoquer l'avis de la Commission, avant de saisir la juridiction contentieuse suivant la voie prévue et organisée par la loi fiscale (art.242 du CGI).

1 Nous pensons ici en particulier au séminaire sur « Le contrôle fiscal au Maroc – Quelles garanties offre la loi au contribuable ? » du 09 mai 2018, au Bahia Golf Beach Bouznika, organisé conjointement par la Commission Nationale de Recours Fiscal (CNRF), la Direction Générale des Impôts (DGI), l'Ordre des Experts Comptables (OEC) du Maroc et la société Artémis SA éditeur juridique et fiscal.

2 Nous intervenons ici suivant notre position de dirigeant d'un cabinet de conseil fiscal

spécialiste du droit des impôts et du contentieux fiscal, mais encore pour avoir exercé, avant de passer de l'autre côté de la barrière de l'octroi fiscal, les fonctions de Chef de service Régional de vérifications fiscales à la DGI.

3 On rappellera ici que cette garantie de saisine de la Commission nationale est prévue expressément à l'article 220-II du code général des impôts (CGI).

4 On notera que le régime de fonctionnement de la Commission nationale est organisé à l'article 226 du CGI.

5 En fait, le contribuable peut introduire un recours devant la Commission nationale, dès lors que son chiffre déclaré, au compte de produits et charges, au titre de l'un des exercices vérifiés, est égal ou supérieur à dix (10) millions de dirhams (art.226- I du CGI).

6 On précisera ici que le législateur a fixé la compétence de la Commission à l'article 226-I du CGI énumérant les matières qu'elle peut connaître, à savoir les recours portant sur l'examen d'ensemble de la situation fiscale des personnes physiques et ceux relatifs aux vérifications de comptabilité.

7 CE, 6 juin 1969, requête n° 75076, DF 1969, n° 4, comm. 1209, concl. F. Lavondès

8 Pour un examen général, V. K. Haloui « Les

garanties du contribuable dans le cadre du contrôle fiscal en droit marocain » thèse de doctorat droit privé, Université de Grenoble, 2 décembre 2011, p. 146

9 CE, section, 6 octobre 1972, n° 81674 et n° 81758, Lebon, p. 615

10 Précisons ici qu'aucune disposition légale n'exige que le dossier soumis par l'administration à la Commission comprenne toutes les pièces comptables qui ont servi à l'élaboration de son rapport.

11 Lesquelles détiennent un pouvoir de pleine juridiction, en vertu duquel, elles sont plus à même de connaître l'intégralité du litige dans tous ses éléments de fait et de droit et de statuer au fond.

CHRONIQUE

Le comptable dans tous ses états

**Par Sébastien Rocher Professeur des universités en sciences de gestion, ISAM-IAE de Nancy
Revue Française de Comptabilité - Juillet-Août 2018 N° 522**

Sébastien Rocher mène une étude sur la représentation du comptable dans la culture populaire et, plus particulièrement, sur le stéréotype du comptable dans la bande dessinée franco-belge entre 1960 et 2012. Cette étude constitue le premier volet d'un projet plus large relatif à l'analyse de la représentation, des rôles et des fonctions symboliques de la comptabilité dans l'art, dans la continuité de travaux existants menés notamment à partir de l'analyse de peintures, sculptures ou scènes bibliques, mais aussi d'œuvres musicales, cinématographiques ou littéraires.

L'objectif de cette étude est d'analyser la représentation du comptable (dont le stéréotype est très marqué négativement dans l'esprit du grand public) et son évolution, dans un pan de la culture francophone, puis de la comparer avec les représentations mises au jour dans des études anglaises ou américaines, fondées sur d'autres médiums de la culture populaire.

Sébastien Rocher a commencé par établir une première base de données de titres susceptibles de contenir des personnages de comptables à partir de recherches sur des bases en ligne. Puis il s'est adressé à des libraires indépendants spécialisés dans la bande dessinée ainsi qu'à des lecteurs, par l'intermédiaire de forums, pour solliciter leur mémoire. En effet, toute la difficulté réside dans l'identification de bandes dessinées dans lesquelles apparaissent des comptables bien que le synopsis ou la critique n'en fassent aucunement état. Cette démarche lui a permis de recenser plusieurs centaines de titres dans lesquels devraient apparaître un ou des comptables. La recherche au centre de documentation de la Cité est la dernière phase de sa méthodologie, qui lui permet d'analyser précisément ce corpus d'albums.

L'étude de Sébastien Rocher donnera lieu à un article, voire à un ouvrage.

Objectif poursuivi

L'objectif de l'ouvrage était de mettre en lumière les transformations de l'image du professionnel comptable dans la société sur une période de 70 ans. A cet effet, les nombreuses bandes dessinées dans lesquelles apparaît au moins un personnage présenté comme exerçant la profession de comptable, ont été considérées comme des reflets de la mentalité de l'époque, c'est-à-dire comme des vecteurs de la conception de ce qu'est un comptable, que les artistes ont aussi bien créé que capturé, puis diffusé par l'entremise de leurs œuvres.

Cet ouvrage révèle que le comptable est passé d'un personnage austère, contreproductif et peu engageant, à un conseiller apprécié d'une part, et à un individu attirant (et même érotique) d'autre part. Il s'agit là d'un renversement du stéréotype « classique » du comptable, fondé simultanément sur l'image du contrôleur étriqué, ne considérant que le chiffre comptable pour lui-même, sans en saisir les enjeux managériaux sous-jacents, et sur l'image d'un individu en décalage des autres du fait de son incapacité à analyser les éléments autrement que sous un angle comptable.

Ces nouvelles représentations du comptable et leur rupture avec les précédentes, posent une

double question : peuvent-elles s'imposer durablement et faire oublier ce stéréotype ? Quelles conséquences entraînent-elles pour la profession comptable ?

Un personnage, des représentations, six profils types du comptable dans la bande dessinée sont mis au jour dans l'ouvrage : le malhonnête, le contrôleur contreproductif mû par une logique comptable étriquée, l'aventurier, le témoin et la victime, l'analyste, et le comptable érotique.

• Le malhonnête

Dans les années 1940 et 1950, le comptable est un personnage de récits policiers dans lesquels il est toujours le coupable (ou le complice). Jusqu'au dénouement de l'intrigue, le comptable est présenté comme un homme rigoureux, de confiance, à la morale irréprochable, au comportement exemplaire. Il inspire le respect et la droiture, et n'est donc pas soupçonné initialement, jusqu'à ce que cette vision s'effondre et soit immédiatement effacée dans l'esprit des protagonistes (et du lecteur), du fait du dévoilement de sa culpabilité.

• Le contrôleur contreproductif

Dans les années 1960, le comptable devient un personnage prêtant à rire, d'un rire sarcastique et moqueur. Son comportement est caricaturé et ce personnage appliqué et rigoureux devient alors un contrôleur tatillon et contreproductif. M. Boulier, le comptable des éditions Dupuis créé en 1962 dans la bande dessinée Gaston, en est l'incarnation emblématique. Il s'oppose à la créativité et au changement, et plus largement à la déviance à l'ordre établi que représente Gaston Lagaffe.

• L'aventurier

Selon ce profil imaginé dès les années 1960 par Goscinny dans Lucky Luke avec le personnage d'Oliver Flimsy, avant d'apparaître ensuite dans de nombreuses autres bandes dessinées, le comptable est un employé de bureau sans histoire, propulsé dans des aventures rocambolesques auxquelles rien ne le prédestinait. Il n'a ni le physique ni la mentalité d'un aventurier. Si le changement radical d'environnement lui est difficile à appréhender, il devient, au fil du récit, un homme charismatique et entreprenant.

• Le témoin, la victime

Au début des années 1990, le comptable n'est plus le coupable dans les intrigues policières. Il occupe maintenant le rôle du témoin, c'est-à-dire celui qui va permettre de rendre la justice par sa connaissance de la comptabilité. Il n'est parfois qu'une victime, dont la disparition est le point de départ d'une enquête qui mettra au jour les comportements frauduleux de dirigeants malhonnêtes. Si ces représentations véhiculent une image peu valorisante de prime abord (car renvoyant à un personnage faible), elles marquent toutefois la reconnaissance du pouvoir détenu par le comptable, et soulignent son utilité sociale.

• Le conseiller

Conséquence des affaires financières révélant la «flexibilité» de la comptabilité et la capacité du comptable à orienter l'information en fonction des besoins des dirigeants, le comptable est devenu, à la fin des années 1990, un personnage caractérisé par sa créativité et son utilité dans la gestion des organisations. Le comptable est maintenant représenté aux côtés des dirigeants, auxquels il propose analyses et réponses pour les aider dans leur prise de décision. Le bureau comme les livres de comptes ont disparu.

De nouvelles images en rupture avec les représentations précédentes

D'un personnage plat à un personnage rond

« Le comptable par la bande » révèle que le comptable s'est transformé progressivement d'un personnage « plat » en un personnage « rond », pour reprendre la dichotomie de Foster 3. Ainsi, le comptable imaginé comme un homme malhonnête ou celui dépeint sous les traits d'un contrôleur étriqué et contreproductif, répondent d'une logique simpliste. Ces images s'appuient sur une distance volontaire, du fait de leur dimension caricaturale, avec la réalité des professionnels comptables pris dans leur ensemble. De plus, rien n'est dit sur leur vie privée et ils apparaissent alors comme des travailleurs totalement dévoués à leur tâche, sans famille, sans plaisir. Lorsque leur vie privée est abordée, ce n'est que pour asseoir un peu plus le stéréotype puisque le comportement du personnage est similaire à celui qui le caractérise dans sa vie professionnelle. Cette confusion tend à décrire le comptable comme un individu sans relief. De ce fait, il est difficile pour le lecteur d'avoir de la sympathie pour ce personnage occupant un rôle « négatif » (le coupable ou l'opposant à la volonté du héros), et dans lequel il ne peut s'identifier.

Au contraire, lorsque le comptable est présenté comme un conseiller apprécié ou un personnage séduisant et attirant, son image est fondée sur une plus grande complexité de ses caractéristiques psychologiques et comportementales. Là où l'évocation de la vie privée était du domaine de l'exception pour les personnages « plats » précédents, elle est devenue centrale dans ce cas. Elle s'entremêle avec sa vie professionnelle et toutes deux s'influencent mutuellement au fil du récit, rendant le personnage plus complexe. Le

lecteur trouve alors dans ce dernier une plus grande proximité avec la réalité, et peut ainsi éprouver plus de sympathie envers lui. Il s'agit le plus souvent de personnages qui ont des rôles plus importants dans le récit, rendant leurs actions difficiles à prévoir, pouvant surprendre le lecteur, et auquel ce dernier peut s'identifier (en tant qu'individu).

La socialisation nouvelle du comptable

Du malhonnête au témoin, en passant par le contrôleur contreproductif, les images précédentes du comptable étaient toutes fondées soit sur l'isolement de ce personnage, soit sur son indistinction. L'isolement se retrouvait dans différentes situations :

- **le comptable seul dans son bureau ou derrière son bureau.** Même en présence d'un autre personnage, le rapport restait conflictuel et le bureau (le meuble) opérait donc comme une séparation. Si une table relie, elle sépare en même temps les hommes, comme l'écrivait Hanna Arendt ;
- **le comptable en décalage avec les autres,** caractérisé par son obsession pour les coûts, les chiffres, la rentabilité, et dont les seules discussions sont liées au travail, ce qui l'exclut du groupe ;

- **le comptable sans vie privée**

Quant à l'indistinction, elle pouvait prendre deux formes principales : soit la représentation du personnage parmi d'autres comptables anonymes et similaires, sans identité personnelle, et sans moyen de les distinguer, soit l'absence de nom du comptable, présenté uniquement par sa profession (« le comptable ») ou par un sobriquet.

Les images du conseiller et de l'individu attirant

sont construites, au contraire, sur l'idée de communion du comptable avec l'autre. Ainsi, dans sa vie professionnelle, le comptable est maintenant représenté entouré de salariés d'autres services de l'entreprise lors de pauses café ou déjeuner, ou au contact du dirigeant auquel il présente ses analyses. La représentation du comptable en dehors de son bureau, au contact de l'autre qu'il assiste, est symbolique du changement d'image. Dans ces deux cas, la communion est harmonieuse, fondée sur le besoin, le souhait, voire le désir, de la présence du comptable.

Le renversement des valeurs incarnées

Prise dans une perspective chronologique, la typologie des représentations du comptable mise au jour dans cet ouvrage montre une rupture franche entre les représentations du comptable apparues dans les années 1950 à 1990 et celles nées dans les années 2000. Ces dernières ne sont plus inspirées par l'image classique du comptable dont l'application et le dévouement n'ont d'égal que son austérité, dans la continuité du comportement et des valeurs du teneur de livre, dont l'image a précédé celle du comptable dans la culture populaire s.

En effet, des années 1960 au début des années 1990, la représentation du comptable s'appuie sur cette image, même si c'est pour la déconstruire, que ce soit par :

- l'opposition, avec le passage d'un individu honnête et dévoué à celle d'un malhonnête aux dépens de l'entreprise, de laquelle il disparaît ;
- l'exagération, avec l'apparition du comptable animé uniquement d'une vision économique des choses, le posant dans un constant décalage, tant dans son travail que dans ses

relations aux autres ;

- la séparation, caractérisée par la remise en cause des caractéristiques comportementales d'un personnage confronté à des aventures aussi rocambolesques qu'imprévues, qui lui font quitter le métier de comptable.

De même, avec les rôles de témoin et de victime, le comptable apparaît comme une source d'informations importantes pour la prise de décision, qui accepte son rôle de garant de l'information et de la justice, et les risques qui y sont attachés (au point d'être assassiné), dans un dévouement sans faille. Il est donc possible de voir dans ces personnages la réhabilitation de l'individu probe et dévoué qu'incarnait le teneur de livre.

Par contre, depuis les années 2000, l'image du comptable est construite à partir de nouveaux traits comportementaux, en rupture avec les fondements du stéréotype « classique » du comptable. Ainsi, à la logique du travail et à la prédominance d'un ordre moral supérieur se substitue la rationalité du plaisir. Le comptable privilégie ainsi son bien-être personnel immédiat. De plus, il est possible de voir dans la nouvelle image du comptable le passage de l'image de l'individu économe jusqu'à la déraison, à l'individu caractérisé par le gaspillage.

Au regard de leurs différences fondamentales avec les images passées, les nouvelles représentations du comptable pourraient rendre obsolètes les visions précédentes du comptable.

Cependant, ce changement ne peut s'opérer de manière radicale, puisque l'apparition d'une nouvelle représentation n'entraîne pas automatiquement la disparition des précédentes. Le comptable malhonnête offre

une illustration de ce phénomène : apparu dans les années 1940, il est encore utilisé dans les années 2010, par exemple dans « Au-revoir là haut ». De plus, les différentes images peuvent se combiner dans une même œuvre. Ainsi, pour reprendre l'exemple de la bande dessinée « Au-revoir là haut », le personnage du comptable se révèle certes malhonnête, mais il a été présenté, avant cela, avec l'image du comptable stéréotypé, puis est devenu un comptable attirant avant que le récit ne se clôt sur l'image de l'aventurier. Reste que l'ampleur de ce changement ne doit pas être minimisée : si l'image du conseiller est valorisante pour la profession, l'image du comptable attirant et érotique est ambiguë. Si elle peut être perçue comme séduisante, par la « normalité » du comportement des comptables ainsi représentés (ils ne se distinguent plus par leur incapacité sociale), elle peut aussi porter en elle les germes d'une nouvelle image négative, à savoir celle d'un professionnel plus intéressé par son plaisir personnel que par son travail. ». Ce sont donc les fondements de l'image passée (la confiance, le dévouement), sur lesquels la légitimité de la profession est construite, qui disparaîtraient.

Tout l'enjeu pour cette dernière est alors d'insister sur le comportement responsable que les personnages hédonistes identifiés dans l'ouvrage, continuent d'afficher, en combinant plaisir et travail. Car comme le souligne le philosophe français Gilles Lipovetsky (1992, p. 244) : « C'est lorsque la culture du devoir catégorique est caduque qu'il y a nécessité, précisément, de promouvoir par des transformations organisationnelles et managériales l'esprit de responsabilité dans l'entreprise [...]. Faire reculer les comportements irresponsables, faire progresser l'individualisme responsable, ainsi pourrait-on définir la plus haute tâche d'un management postmoderne réconciliant de la

sorte éthique et efficacité ». Le comptable s'est indéniablement saisi de cette logique, au moins dans la bande dessinée.

CHRONIQUE

L'économiste et l'écrivain, frères ennemis ?

Sandra Moatti

L'Economie Politique n°79 - 1^{er} juillet 2018

De l'économiste ou de l'écrivain, qui représente le mieux la réalité économique ? Si l'on en juge par le choix des intervenants qui s'expriment dans les journaux ou sur les plateaux de télévision, il semble que le discours économique ait imposé son hégémonie sur les représentations du monde. Mais il n'est pas inutile de rappeler que, bien avant la naissance de la science économique, on trouve des références à l'argent, au travail, à l'échange et à la production dans les textes littéraires, aussi loin qu'on remonte dans le temps. Dans la Bible et chez les auteurs de l'Antiquité, dans les fabliaux du Moyen Age et chez Montaigne, chez les moralistes de l'âge classique... les réflexions sur l'économie et sur la richesse abondent. L'argent est le ressort de *L'avare* et des scènes les plus fameuses des *Fourberies de Scapin*. Chez La Fontaine, le laboureur fournit à ses enfants la preuve posthume que "*le travail est un trésor*", et la cigale dispendieuse s'oppose à la fourmi travailleuse et épargnante. On pourrait multiplier les exemples, mais dans la littérature française, jusqu'au XVIII^e siècle, les réalités économiques sont présentées le plus souvent comme des données, sans véritable interrogation sur leur genèse et leur logique.

Les choses commencent à changer au XVIII^e siècle. *Turcaret*, la comédie de Lesage créée en 1709, met en scène un fermier général - un collecteur d'impôts -, que sa prodigalité à l'égard d'une jeune baronne et ses manigances financières conduisent à la ruine : une charge

contre la caste montante des financiers, qui ont d'ailleurs lancé une cabale pour faire interdire la pièce. Mais surtout, les débuts du capitalisme voient l'émergence concomitante de l'économie comme discipline et du roman moderne. Ces deux discours ont en réalité beaucoup en commun. "*L'hypothèse commune au roman et à l'économie politique est que le monde social doit être expliqué, ou raconté, à partir des individus qui le composent*"¹. Comme l'économie, le roman met en scène des individus ordinaires, de simples bourgeois, voire des prolétaires, qui tentent d'améliorer leur condition. La contrainte économique, à laquelle échappaient largement les héros jusque-là, fait son apparition. *Robinson Crusoé*, le roman de Daniel Defoe publié en 1719, est particulièrement emblématique de ce nouveau paradigme. Les économistes ne s'y tromperont pas, qui feront du personnage de Robinson un véritable archétype de leur discipline, comme le rappelle Claire Pignol dans ce numéro.

Pour les romanciers du XIX^e siècle, soucieux de produire une image fidèle de la société de leur temps, la prise en compte des réalités économiques, mais aussi des mécanismes qui les sous-tendent, deviendra une nécessité évidente. Les romans de Balzac foisonnent de détails économiques et financiers. Dans *César Birotteau*, par exemple, l'auteur décrit en détail l'enrichissement du parfumeur, puis sa faillite à la suite de spéculations malheureuses. Zola se pose en héritier de Balzac, comme le souligne Julia Defendini, qui confronte le message critique de ses romans avec le

message théorique des économistes classiques. Le roman réaliste n'a pas le monopole de la représentation de l'économie. D'autres genres s'en emparent, comme le roman noir.

Dans un texte très personnel, Dominique Manotti explique comment un travail d'enquête et de documentation approfondi sur des épisodes particuliers de l'actualité économique sert de base à ses récits. Il arrive même, dans certaines situations, que l'auteur soit tellement bien familiarisé avec le contexte - ou qu'il soit capable de repérer les "signaux faibles" qui échappent aux spécialistes, engoncés dans les conventions de leur discipline - que son œuvre précède l'événement, comme le rappelle Marc Mousli dans son article sur la littérature prémonitoire.

Si le roman aborde désormais toutes les réalités économiques, de la vie dans l'entreprise à la spéculation financière, c'est aussi parce que les auteurs sont, plus qu'hier, eux-mêmes soumis aux "lois du marché", comme l'écrit Laurent Quintreau. L'importance croissante que les maisons d'édition attachent à la rentabilité immédiate, l'impact des prix littéraires et de la promotion médiatique des ouvrages, la diversification des canaux de lecture rendent la condition de l'écrivain de plus en plus précaire.

Trois axes de recherche

A côté d'un premier axe de recherche, qui s'attache à la représentation de l'économie dans les œuvres littéraires - à l'économie *dans* la littérature -, un deuxième axe se dessine donc, celui d'une économie *de* la littérature, qui ausculte le fonctionnement de la chaîne éditoriale, de l'auteur au lecteur. Ces deux

figures du dialogue entre littérature et économie, qui alimente un champ de recherche fécond auquel le texte de Martial Poirson nous introduit, ne l'épuisent cependant pas.

Considérer l'économie comme littérature, autrement dit comme discours cherchant à toucher les affects, ouvre un troisième champ de réflexion. Marianne Rubinstein déplore le faible souci de lisibilité affiché par les économistes académiques et le retrait de l'auteur derrière des normes d'écriture qui privilégient l'article court, cosigné, en anglais et en partie formalisé. Pourtant, le souci littéraire semble faire son retour chez certains économistes, comme le relève Martial Poirson. Celui-ci souligne aussi combien la science économique se nourrit d'allégories, comme celle de la ruche, et combien la vulgate économique charrie des métaphores et des images. Cette "rhétorique économique" qui conquiert insensiblement les esprits masque les rapports de domination. A charge pour l'écrivain de débusquer cette "*colonisation progressive du langage*" et cette "*reconfiguration de l'imaginaire*"². C'est le cas notamment de la littérature noire américaine des années 1960 et 1970, dont Jean Dellemotte décrit la charge contre la représentation occidentale du monde et son anthropologie économique désespérément réductrice.

- ¹. Claire Pignol, "L'économie à l'épreuve de la littérature", *Idées économiques et sociales*, 2016/4.
- ². Yves Citton et Martial Poirson, "L'économie à l'oeuvre", in *Les frontières littéraires de l'économie*, par Martial Poirson, Yves Citton et Christian Biet (dir.), Desjonquières, 2008.

CHRONIQUE

Terrains érudits, territoires savants

Genèse 110/mars 2018

Terrains érudits, territoires savants » renoue avec une attention et une sensibilité constantes que Genèses manifeste pour l'histoire sociale des disciplines et l'historicité des formes d'organisation des savoirs, ainsi que pour l'inscription des savants dans le monde social et ses effets sur les productions et les pratiques de ces derniers. Genèses s'y est déjà intéressée sous des angles à la fois convergents et complémentaires par des dossiers ou ensembles thématiques qu'elle a proposés, que cela soit en ciblant les processus de disqualification pratiqués dans le monde savant et les conditions sociales permettant des déplacements des frontières entre science légitime et science dépassée ou rejetée (no 29, 1997) ; en examinant les relations, faites de croisements et de bifurcations, entre deux disciplines en particulier, la sociologie et l'anthropologie (no 89, 2012) ; en interrogeant les rapports entre savants et nazisme et les formes d'expertise que les premiers ont fournies à ce régime (no 21, 1995) ou encore, et bien plus large- ment, les ressorts des engagements des « Savants dans l'action » (no 77, 2009) ; en abordant, enfin, « les archives de la recherche » en sciences sociales (no 63, 2006) comme l'un des angles permettant d'éclairer notamment les conditions de production du travail scientifique.

À travers ce dossier, mais aussi d'autres rubriques figurant dans ce numéro, il s'agit de réfléchir à l'historicité de la construction des territoires à la fois intellectuels et institutionnels que les savants investissent, entendent légitimer et défendre, ainsi qu'à celle de leurs pratiques et des dispositifs et des conventions dont ils se servent. Par des coups

de sonde, les trois contributions du dossier proprement dit prennent pour terrains d'investigation la sinologie française à la fin du XIXe siècle, au prisme d'une controverse qui, au-delà de son apparent caractère anecdotique, révèle des tensions structurant alors ce domaine (Clément Fabre) ; l'archéologie au Maroc du XIXe siècle à nos jours, à travers l'histoire sinueuse et parfois paradoxale du site de Sijilmâsa (Clémentine Gutron et François-Xavier Fauvelle) ; l'édition érudite des manuscrits médiévaux telle qu'elle pouvait être pratiquée à la fin du XIXe siècle, à travers celle du registre de l'officialité de Cerisy, qui invite à une réflexion sur les modalités de mise à disposition des documents anciens et sur les effets de connaissance qu'elles produisent (Joseph Morsel).

Le terrain comme pratique professionnelle

Ces contributions ne prétendent pas offrir une histoire sociale à proprement parler de ces domaines ou mobiliser frontalement les acquis d'une sociologie des sciences – envisagée non pas sous le seul angle de la sociographie des scientifiques (évidemment utile, voire nécessaire en première approche), mais surtout sous celui de l'élucidation des contraintes propres à l'organisation sociale de la recherche et de ses dynamiques de renouvellement, tant à l'échelle de la société englobante que du monde académique ou de la microsociété qu'est un laboratoire (Fleck 2005 [1935] ; Kuhn 1970 [1955] ; Whitley 1984 ; Latour et Woolgar 1993 ; Lenoir 1997 ; Bourdieu 2007, entre autres). Si ce n'est pas non plus à une sociologie des dispositions

scientifiques incorporées qu'ils se destinent prioritairement, une telle sensibilité est cependant clairement présente dans les articles qui composent ce dossier, qui soulèvent expressément la question de la professionnalisation de l'éthos du savant : celui de l'historien et du sinologue en France au début de la III^e République, celui de l'archéologue au Maroc avant et après l'Indépendance, auxquels on peut tout aussi bien ajouter, dans le prolongement que propose le reste de ce numéro, le sociologue du début du XX^e siècle – tel Maurice Halbwachs dont Antonin Durand retrace le séjour de recherche à Berlin et à Vienne (rubrique Document) – ou encore le cas d'un jeune doctorant en sciences sociales dans le monde actuel, que Jan Verlin aborde de manière auto-réflexive dans la rubrique Fenêtre, en examinant les contraintes matérielles et institutionnelles qui ont modelé son propre parcours intellectuel, sa professionnalisation et ses dispositions scientifiques.

L'attention portée ici à l'historicité des pratiques limite les tentations normatives et incite en premier lieu à considérer comme souple, poreuse et fluctuante la frontière entre ceux que l'on tient respectivement pour des professionnels et pour des amateurs de la « science », et donc entre les territoires sociaux et cognitifs que chacun d'entre eux investit. Au détour des analyses livrées notamment par Clément Fabre et par Clémentine Gutron et François-Xavier Fauvelle, on peut ainsi s'apercevoir du rôle crucial de figures dévalorisées ex-post, au titre de l'amateurisme justement – fonctionnaires coloniaux, missionnaires, militaires, interprètes, explorateurs, voyageurs, diplomates. Ces figures contribuent cependant à concurrencer, voire à éroder (dans le cas de la sinologie) des formes de légitimité et de compétence propres aux protagonistes des terrains de l'érudition et à renouveler les modes de construction des connaissances ainsi que le type de matériaux

mobilisés. En même temps, ces « amateurs » préservent à ces terrains d'investigation, définis par des objets (langues « exotiques », ruines ou textes anciens) plutôt que par des méthodes, l'ouverture et l'indécision qui étaient les leurs avant qu'ils ne soient formalisés en disciplines. Joseph Morsel rappelle, quant à lui, la lente professionnalisation du travail d'historien (Carbonell 1976 ; Noiriel 1990) et l'hétérogénéité de ses pratiques initiales (nourries, écrit-il, d'un mélange « d'érudition régionaliste, de catholicisme, de notabilité et d'entre-soi »), son déploiement dans des lieux sociaux autres que l'université – et notamment au sein des sociétés savantes – et son ancrage dans des milieux professionnels variés. Ce que l'on délimite à un moment pour un territoire savant est dès lors articulé à des configurations sociales et intellectuelles plus amples et composites.

Les articles de Clément Fabre et de Clémentine Gutron et François-Xavier Fauvelle contribuent ainsi à éclairer des contextes historiques où coexistent – tantôt sous tension, tantôt entrelacés – des formes de légitimité, des critères de validation et des modes d'investigation distincts. Ils fondent les productions savantes d'une anthropologie, d'une géographie, ou encore d'une sinologie et plus généralement d'un orientalisme de cabinet – qui reposent sur l'exégèse et la compilation de textes ainsi que sur des constructions théoriques. Mais ils étayaient aussi des productions issues d'une approche renouvelée de construction des savoirs nourries, quant à elles, de la collecte proprement dite « sur le terrain » de documents, matériaux, données, et de l'acquisition directe de savoirs et de compétences, avant tout linguistiques. Instituer le contact direct avec la réalité que l'on entend étudier comme l'un des critères de professionnalisation et de scientificité, voire comme un préalable obligé dans la construction et la validation des connaissances,

est un processus lent, s'étalant sur la fin du XIXe siècle et une longue partie du XXe, comme le montrent divers travaux ayant permis d'esquisser une généalogie de la notion de « terrain » (Blanckaert 1996 ; Céfaï 2003 ; Kuklick 2011, entre autres). Compris à la fois comme lieu physique et comme une technique de recueil des données et d'enregistrement des faits, de plus en plus élaborée sur un plan méthodologique et déontologique, le « terrain » ne s'installe que progressivement en tant que pratique professionnelle. Les différentes branches de l'orientalisme, où la philologie occupe une place centrale, sont un des domaines permettant d'observer cette lente articulation entre études de textes et enquêtes de terrain (Zimmerman 1976 ; Singaravélou 1999 ; Lardinois 2007, entre autres), conduisant parfois à des formes partielles et hybrides (telles que des travaux philologiques nourris du contact direct avec les milieux ou sociétés étudiés, voire d'expériences ethnographiques). Les « savoirs du lointain » (Mahé et Bendana 2004) et, plus généralement, les études sur les aires dites culturelles se construiront ainsi conjointement à partir d'une pluralité d'approches et de matériaux – études des textes, corpus, traités, récits de voyage, témoignages oraux, fouilles, photos, observation in situ. Des « terrains d'érudition » permettent ainsi l'ouverture de nouveaux territoires pour les sciences sociales. Il ne faut cependant pas concevoir ce mouvement de manière téléologique, ni le tenir pour forcément irréversible non plus. L'on peut ainsi se demander, à la lumière du témoignage que nous livre l'article de Jan Verlin, dans quelle mesure les institutions académiques contemporaines, les modes de financement et les critères de reconnaissance professionnelle actuels continuent encore d'encourager et de valoriser, par les contraintes qu'ils imposent et les dispositions qu'ils inculquent, des recherches fondées sur un travail de terrain, les temporalités longues qui lui sont propres et la lente acquisition des compétences qu'il exige.

Disciplines dans leur temps

Le « territoire savant » renvoie par ailleurs à d'autres formes de différenciation et de délimitation que celles que l'on vient de suggérer jusqu'ici. Elles concernent des domaines de savoir portés par des groupes et des communautés réunis autour d'objets, de méthodes d'investigation, de règles et de conventions, d'instruments et de modalités de restitution des résultats qui sont plus ou moins – mais suffisamment – partagés pour qu'une certaine stabilisation cognitive et institutionnelle soit atteinte dans le cadre de ce qu'on appelle usuellement des « disciplines » (Favre 1983 ; 1989 ; Heilbron 1995 ; 2004 ; Lenoir 1997 ; Abbott 2001 ; Boutier, Pas-seron et Revel 2006 ; Singaravélou 2011). Réfléchir à ces processus d'émergence en mobilisant le terme de « territoire savant » et pas forcément, ou pas toujours, celui de « discipline » s'avère heuristique au regard des cas empiriques que les trois contributions du dossier nous livrent. Il permet de suggérer la (co)existence de domaines de savoir pouvant, par des phénomènes de clôture et d'institutionnalisation, se durcir (passagèrement) en prenant la consistance que l'on prête à des « disciplines », mais également, et tout aussi bien, se nicher et demeurer dans les interstices d'autres domaines dont le périmètre est déjà bien établi. Le travail d'historicisation des processus de construction disciplinaire permet justement d'éviter la réification des disciplines et une vision essentialiste qu'on en dégagerait : il rappelle que, comme tout territoire, celles-ci sont pourvues de frontières sujettes à des rapports de force, des incertitudes et des redéfinitions, ainsi que des divisions internes empêchant de les considérer comme monolithiques ou indivisibles.

Les communautés savantes qui investissent, animent et légitiment ces territoires sont, en l'occurrence, quantitativement faibles – les trois articles évoquent explicitement ou

laissent transparâître cette exiguité. Elles ne sont pas moins en concurrence, voire en conflit – et Clément Fabre nous montre à quel point deux sinologies peuvent s’opposer par l’intermédiaire de publications destinées au grand public, allant jusqu’à pousser la confrontation dans l’arène judiciaire. Mais contrairement à l’histoire qui, à la même époque, se professionnalise par l’exclusion des « amateurs » ou simples « techniciens » (comme les archivistes), réduits au rang d’« auxiliaires », la sinologie professionnelle ne se construit pas à travers une telle élimination et finit par intégrer les deux branches concurrentes. On pourrait considérer que l’écart entre les deux disciplines – histoire et sinologie – tient à des différences de légitimité sociale : l’histoire est alors la discipline reine, valide en soi et sans discussion (sauf chez Nietzsche...), tandis que la sinologie n’a pas d’autre légitimité sociale que son utilité publique – que vient inéluctablement saper la division interne puisque chaque camp nie publiquement la pertinence et la rigueur de la démarche intellectuelle de l’autre. C’est d’une certaine manière ce que montre aussi la difficile naissance d’une archéologie marocaine : faute de bénéficier ni de l’aura dont jouit l’histoire nationale en France, ni de l’utilité pratique que finit par s’y faire reconnaître l’enseignement des langues « orientales », l’archéologie postérieure à l’Indépendance manque durablement de moyens (matériels et humains) et peine ainsi à concrétiser son projet d’institutionnalisation.

La compétition, la tension entre types de pratiques et de compétences, entre modalités d’acquisition de ces dernières ainsi qu’entre des légitimités – partielles, et parfois réversibles – qui empruntent à des registres différents n’épuise cependant pas la gamme des rapports entre des communautés savantes. Celles-ci peuvent tout aussi bien occuper des territoires qui s’ignorent mutuellement – à ce titre, Joseph Morsel rappelle, en faisant également écho aux débats de l’archival turn,

la situation fréquente (y compris aujourd’hui) des historiens qui ignorent le travail des archivistes ainsi que les conséquences des activités de ces derniers sur leur propre capacité à mener à bien leurs recherches et sur les (re)définitions de leurs objets.

Réfléchir à ces différents arrangements à partir de cas empiriques permet à ces contributions de mettre en valeur l’historicité des dispositifs qui sont mis en œuvre, et appris précisément dans un cadre disciplinaire qui est lui-même en voie d’émergence et de stabilisation, ou qui traverse des situations critiques (au sens de situations de crise). C’est en partant de l’examen de ces situations que l’on tente ici de cerner notamment les effets de blocage liés aux évidences méthodologiques héritées d’une genèse technique et sociale de la recherche et de son institutionnalisation, et qui sont désormais oubliées. Le dépassement de ces freins implique en l’occurrence un retour réflexif sur la genèse non pas des objets d’étude eux-mêmes, mais des conditions historiques de formation des dispositions méthodologiques, scientifiques et académiques. Deux articles du dossier montrent ainsi comment l’intelligibilité d’artéfacts médiévaux (les ruines d’une ville marocaine et un registre normand détruit) a longtemps été bloquée sans qu’on en ait conscience, en raison des méthodes canonisées de traitement des objets – et pas seulement de la sociologie des chercheurs. Dans le cas étudié par Clémentine Gutron et François-Xavier Fauvelle, la ville de Sijilmâsa s’est longtemps dérobée aux archéologues, non par son absence (on savait où elle se trouvait et il aurait suffi de fouiller comme on le fait désormais pour pouvoir la saisir) mais parce qu’on recherchait (avec les moyens correspondants) une certaine idée de la ville. Dans le cas du registre de l’officialité de Cerisy, étudié par Joseph Morsel, l’objet a disparu et il n’en subsiste plus qu’une trace déformée (en raison de choix non explicités), l’édition – mais les historiens ont tous fait comme si celle-ci

était un exact succédané du registre. Dans les deux cas, par conséquent, l'objet dont traitaient les archéologues ou historiens antérieurs était moins défini par ses propriétés historiques que par les croyances de ceux-là, elles-mêmes fondées sur des attentes devenues canoniques et donc non questionnées. On peut donc en déduire que les modalités d'organisation de la science ont des effets suffisamment puissants pour fabriquer des objets artificiels (la ville-vignette de Sijilmâsa et une liste des crimes qu'aurait découverts l'official de Cerisy) qui détournent de l'observation des objets dont les traces sont pourtant disponibles.

Ces deux articles mettent en effet en évidence (tout en évoquant au sens propre, comme au sens figuré, le paradigme stratigraphique) l'épaisseur temporelle et les sédimentations des objets étudiés eux-mêmes, ainsi que celles des pratiques, des savoir-faire, des dispositifs et des techniques d'investigation mobilisés à leur propos. Mais les articles font réciproquement apparaître aussi les effets qui se produisent lorsque l'on aplatit (volontairement ou non) ces temporalités distinctes. Clémentine Gutron et François-Xavier Fauvelle évoquent ainsi la matérialité archéologique de Sijilmâsa, résultat de destructions successives et de sédimentation des vestiges, ce qui, dans les manières de travailler sur le site, peut cependant conduire à placer sur un même plan temporel des objets qui, certes, se trouvent aujourd'hui sur un même plan stratigraphique mais ont des historicités différentes – et ainsi à créer du continu avec de l'hétérogénéité temporelle, parce que le modèle interprétatif à l'arrière-plan est celui d'une histoire urbaine européenne caractérisée par une succession sur place de strates urbaines empilées. Joseph Morsel rappelle quant à lui, à propos des enquêtes de Louis IX, la pratique consistant à éditer ensemble des moments distincts de confection documentaire, avec le risque d'écrasement de leurs temporalités

respectives. Le cas du registre de l'officialité de Cerisy lui permet par ailleurs de montrer comment, à défaut d'historiciser des procédures mises en œuvre pour éditer des documents, les historiens en arrivent à considérer des éditions réalisées dans des contextes méthodologiques et épistémologiques différents comme équivalentes, donc substituables les unes aux autres, en dépit des transformations – philologiques, structurelles, matérielles–subreptices qui les différencient. Des opérations considérées comme purement techniques, qui sous-tendent en l'occurrence l'édition des documents anciens, sont, dès lors, loin d'être neutres.

Savants en contexte(s)

Cette non-neutralité entraîne non seulement des effets de sens, voire des biais intellectuels, mais peut avoir aussi une portée politique. Il n'est ainsi pas politiquement et idéologiquement neutre, comme le montrent Clémentine Gutron et François-Xavier Fauvelle à propos de la recherche archéologique au Maroc, de chercher à exhumer dans les strates du passé des vestiges archéologiques romains plutôt que médiévaux, et inversement. Si le rôle des dispositifs coloniaux dans l'accès direct au terrain et dans la construction des savoirs a été maintes fois abordé, les deux auteurs montrent en l'occurrence que l'archéologie offre des ressources dans le processus de construction des identités nationales dans un pays ayant accédé à l'indépendance. Ils pointent par ailleurs l'enjeu qui consiste à créer une archéologie nationale en se dotant de cadres institutionnels, de filières de formation et de savoir-faire organisationnels, de communautés professionnelles, de ressources financières et documentaires propres. Plus généralement, et que cela soit via l'archéologie, la sinologie et d'autres branches de l'orientalisme, les articles du dossier suggèrent que « l'intérêt national » peut se manifester à travers des domaines de savoir,

lesquels sont en retour soutenus (institutionnellement, financièrement, etc.) y compris pour cette raison.

Savoirs et savants sont donc ici observés en contexte(s). Conquête et (dé)colonisation du Nord de l’Afrique entraînent en l’occurrence des inflexions de l’archéologie et de l’orientalisme, tandis que l’on voit la sinologie parisienne bouleversée par les changements de rapports de forces intervenus en Chine après 1839. Moins souvent évoquées quant à elles, les destructions de documents provoquées par des guerres (et entraînant en l’occurrence la disparition du registre de Cerisy) sont un facteur puissant qui surdétermine la capacité à mener (ou non) des recherches et qui modèle implicitement les contours et résultats de celles-ci. Non seulement les institutions de savoir, parfois supposées isolées et indépendantes du reste du monde social, y sont au contraire ré-encadrées – comme Clément Fabre nous le rappelle ici, « la sinologie n’est pas une île » –, mais les contributions du dossier, et du numéro, nous laissent apercevoir la multiplicité des contextes sociaux dans lesquels les savants sont insérés (Chapoulie 2005 ; Topalov 2015) ainsi que les dispositifs institutionnels et financiers dont ils dépendent.

Ces dispositifs sont non seulement inscrits dans leur temps, mais se déclinent à l’échelle aussi bien nationale qu’internationale. Les frontières des territoires savants sont sociales et cognitives, mais également géographiques. La construction de cadres professionnels et de liens internationaux est rapidement évoquée ici à propos des rapports entre orientalismes français et allemand – l’étude de la nébuleuse internationale de l’orientalisme ayant déjà suscité l’intérêt des chercheurs (voir par exemple Bongard-Levin, Lardinois et Vigasin 2002) –, des coopérations archéologiques avec des institutions étrangères – fortement asymétriques dans un contexte postcolonial et de concurrences internationales –, mais aussi des voyages individuels d’études, tels que celui

qui est documenté par Antonin Durand à propos de Maurice Halwachs à Berlin et à Vienne au début du XXe siècle, séjour fait à la fois de découvertes et de confrontations intellectuelles avec des milieux scientifiques et disciplinaires étrangers.

C’est aussi précisément ce que montre l’article (en rubrique Fenêtre) de Jan Verlin à propos de sa propre carrière de chercheur actuelle, dont il fait apparaître les réorientations liées aux rapports de forces qui traversent le champ académique à la fois au niveau national (en France, en Allemagne) et au niveau européen. Le passage à une thèse de sociologie et anthropologie menée à Paris au lieu d’une thèse de science politique commencée à Berlin a résulté à la fois de décisions sociologiquement motivées (les modalités du financement des thèses en Allemagne, qui produisent une dépendance forte des sujets vis-à-vis des instances de sélection et des doctorants vis-à-vis de leurs directeurs) et des efforts déployés pour surmonter sa double illégitimité du point de vue des dispositions disciplinaires parisiennes : illégitimité liée à sa méconnaissance initiale des enjeux et méthodes de la discipline dans laquelle il passe ; illégitimité liée à son passage d’une culture scientifique allemande à une culture scientifique française. Par conséquent, la précarité des jeunes chercheurs actuels, liée aux modalités de financement des thèses et aux exigences d’internationalisation des horizons (voire des objets), c’est-à-dire à la reconfiguration des exigences disciplinaires dès lors qu’on passe d’une échelle d’organisation académique à une autre, pourrait fonctionner comme une sorte de contrepoint aux trois autres articles. D’une part, la formation des corps de professionnels qu’ils décrivent a nécessairement impliqué, à ce moment-là, des effets de disciplinement (matériel et social) de leurs membres. D’autre part, la situation actuelle des jeunes chercheurs a elle aussi une historicité : ces derniers s’inscrivent dans un héritage, démultiplié par la circulation entre espaces

nationaux académiques, et ils tentent d'ouvrir de nouvelles voies pour la recherche. Ce rôle de relais est cependant confronté à une internationalisation qui risque de devenir aujourd'hui davantage une norme imposée dans les curriculum vitae qu'une émanation d'affinités scientifiques patiemment construites par-delà les frontières. Enfin, la lecture de tous ces articles nous rappelle qu'il n'y a pas d'objectivation scientifique possible sans historicisation du terrain – ce qui ne veut évidemment pas dire que la seule historicisation vaut objectivation.