ifaci

institut français de l'audit et du contrôle internes

Cahier de la Recherche

L'audit du versement des subventions aux associations

Réalisé par le Groupe Professionnel « Collectivités Territoriales »

L'IFACI est affilié à The Institute of Internal Auditors

Dans la même collection

- **Sélectionner un outil informatique pour les services d'audit et de contrôle internes : un véritable projet,** Unité de Recherche Informatique *(janvier 2013)*
- **L'accès et la conservation des documents relatifs aux missions d'audit,** Unité de Recherche IFACI *(novembre 2012)*
- **La délégation de gestion en assurance de personnes : pistes pour un contrôle interne efficace,** Unité de Recherche IFACI *(juin 2012)*
- **Les variables culturelles du contrôle interne,** Unité de Recherche IFACI *(décembre 2011)*
- **Des clés pour la mise en œuvre et l'optimisation du contrôle interne,** Unité de Recherche IFACI *(octobre 2011)*
- **Transposition des normes professionnelles de l'audit interne et bonnes pratiques : Edition spéciale Administrations d'Etat,** Groupe Professionnel « Administrations de l'Etat » *(septembre 2011)*
- **Transposition des normes professionnelles de l'audit interne et bonnes pratiques : Edition spéciale Collectivités Territoriales,** Groupe Professionnel « Collectivités territoriales » *(avril 2011)*
- **La fraude : Comment mettre en place un dispositif de lutte contre la fraude ?** Unité de Recherche de l'IFACI *(décembre 2010)*
- **La création de valeur par le contrôle interne,** Unité de Recherche de l'IFACI *(octobre 2010)*
- **Prise de Position du Groupe Professionnel Banque pour un urbanisme du contrôle interne efficient,** Groupe Professionnel « Banque » *(Avril 2010)*
- **L'audit de la fraude dans le secteur bancaire et financier,** Unité de Recherche de l'IFACI *(janvier 2010)*
- **Création et gestion d'une petite structure d'audit interne,** Unité de Recherche IFACI *(janvier 2009)*
- **Une démarche d'audit de plan de continuité d'activité,** Unité de Recherche IFACI *(juillet 2008)*
- **Guide d'audit du développement durable : comment auditer la stratégie et les pratiques de développement durable ?,** Unité de Recherche IFACI *(juin 2008)*
- **Contrôle interne et qualité : pour un management intégré de la performance,** Unité de Recherche IFACI *(mai 2008)*
- **Evaluer et développer les compétences des collaborateurs,** Antenne régionale Aquitaine IFACI *(novembre 2007)*
- **Audit des prestations essentielles externalisées par les établissements de crédit et les entreprises d'investissement– 2ème Edition,** Groupe Professionnel « Banque » *(janvier 2007)*
- **La cartographie des risques,** Groupe Professionnel « Assurance » *(juillet 2006)*
- **L'audit interne et le management des collectivités territoriales,** Unité de Recherche IFACI *(mai 2006)*
- **Une démarche de management des connaissances dans une direction d'audit interne,** Unité de Recherche IFACI *(mai 2006)*
- **L'auto-évaluation du contrôle interne,** Unité de Recherche IFACI *(octobre 2005)*
- **Cartographie des Risques,** Groupe Professionnel « Immobilier Locatif » *(septembre 2005)*
- **Étude du processus de management et de cartographie des risques,** Groupe Professionnel « Industrie et commerce » *(janvier 2004)*
- **Pour un bon audit du dispositif de lutte contre le blanchiment des capitaux,** Groupe Professionnel « Banque » *(février 2004)*
- **L'efficacité des Comités d'audit – Les meilleures pratiques,** PwC – The IIA Research Foundation – Traduction IFACI – PwC *(mai 2002)*
- **Gouvernement d'entreprise et Conseil d'administration,** PwC – The IIA Research Foundation – Traduction IFACI – PwC *(mai 2002)*
- **Évaluation de la compétence dans la pratique de l'audit interne,** Prise de position de l'ECIIA – Traduction IFACI *(2001)*
- **Management des risques,** IIA UK – Traduction Unité de Recherche IFACI *(2001)*
- **Le rôle de l'auditeur interne dans la prévention de la fraude,** Prise de position de l'ECIIA – Traduction IFACI *(2000)*

Pour plus d'informations : www.ifaci.com

© IFACI – Paris – février 2013

ISBN : 978-2-915042-45-0 – ISSN : 1778-7327

Toute représentation ou reproduction, intégrale ou partielle, faite sans le consentement de l'auteur, ou de ses ayants droits, ou ayants cause, est illicite (loi du 11 mars 1957, alinéa 1er de l'article 40). Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait une contrefaçon sanctionnée par les articles 425 et suivants du Code Pénal.

Remerciements

L'IFACI tient tout particulièrement à remercier les membres du Groupe Professionnel « Collectivités territoriales » qui ont contribué aux différentes phases de production de ce cahier de la recherche :

Lucile ALLANO, *Auditrice, Inspection Générale, Conseil Régional du Nord-Pas de Calais ;*

Dominique DALMAS, *Directrice de l'Inspection Générale du CNFPT ;*

Jean-Baptiste GAMAS, *Consultant, Président du Groupe Professionnel Collectivités territoriales ;*

Danièle LAMARQUE, *Présidente de la Chambre Régionale des Comptes de Provence-Alpes-Côte d'Azur ;*

Marie-Ange du MESNIL DU BUISSON, *Directrice Générale de l'Inspection Générale, Ville de Paris ;*

Sylvie MAURIN, *Auditrice, Conseil Général de la Seine Saint Denis ;*

Xavier PEYRONNET, *Administrateur Territorial HC, Inspection Générale, Conseil Régional d'Ile de France ;*

Hervé SADOUL, *Inspecteur Général, Conseil Général du Pas de Calais ;*

Yannis WENDLING, *Directeur de l'Audit Interne, Conseil Général de la Seine Saint Denis.*

Philippe MOCQUARD, *Délégué Général, IFACI*

© IFACI

© IFACI

Sommaire

REMERCIEMENTS 3

INTRODUCTION 7

BREF RAPPEL DE LA REGLEMENTATION EN VIGUEUR 8

PARTIE I : LES CONDITIONS DE LEGALITE DE LA SUBVENTION 9
1.1.- En droit interne 11
1.2.- En droit communautaire 12

PARTIE II : LES DISPOSITIONS VISANT A ASSURER LA TRANSPARENCE DES DECISIONS ET DE L'UTILISATION DES FONDS 13
2.1. - Le formalisme des décisions de subvention 15
2.2. - La publicité des décisions d'attribution de subvention 16
2.3. - La production des comptes des associations bénéficiaires 16

PARTIE III : LES DISPOSITIONS VISANT A EMPECHER LE DETOURNEMENT DE LA PROCEDURE DE SUBVENTION 19
3.1. - Subvention, marché public et délégation de service public 21
3.2. - Associations transparentes et gestion de fait 21
3.3. - La prise illégale d'intérêts 22

PARTIE IV : L'AUDIT DU PROCESSUS D'ATTRIBUTION DE LA SUBVENTION 23
4.1. - L'instruction de la demande de subvention 25
4.1.1. - La constitution du dossier de demande de subvention 25
4.1.2. - L'instruction de la demande 26
4.1.3. - L'analyse de la situation financière de l'association : des points de vigilance particuliers 27
4.1.4. - La vérification de la licéité de l'aide éventuelle 29
4.2. - La prise de décision 31
4.2.1. - La fixation du montant de la subvention allouée 31
4.2.2. - La vérification de la disponibilité budgétaire 32
4.2.3. - La notification et la contractualisation 33
4.3. - Les aides en nature : des particularités à prendre en considération 35
4.4. - Le renouvellement ou le non renouvellement de la subvention : des risques spécifiques 36

PARTIE V : L'AUDIT DE L'UTILISATION DE LA SUBVENTION 39
5.1. - Le respect par la collectivité de ses obligations et engagements 41
5.1.1. - La collecte des informations nécessaires au suivi 41
5.1.2. - La liquidation et le mandatement des dépenses 42
5.1.3. - Le contrôle de l'utilisation de la subvention par l'association 43
5.1.4. - Les compétences nécessaires à la maîtrise des processus d'attribution et de suivi des subventions 44
5.2. - Le respect par l'association de ses obligations et engagements 45
5.3. - La qualité de gestion de l'association subventionnée 47
5.3.1. - La situation financière de l'association 47
5.3.2. - L'organisation de l'association 48

BIBLIOGRAPHIE 51

© IFACI

© IFACI

Introduction

Par les subventions qu'elles accordent, les collectivités territoriales encouragent et soutiennent de multiples initiatives et services d'utilité publique dans la plupart de leurs domaines de compétences, et particulièrement dans les secteurs de la culture, de la jeunesse et des sports, de l'insertion et de l'action sociale.

Même si d'autres formes de financement se développent (marchés publics, délégations de service public), les subventions des collectivités territoriales représentent une part importante des ressources des associations. Selon les comptes des administrations publiques locales publiés par l'INSEE, les dépenses de subvention des collectivités territoriales représentaient en 2011 un peu plus de 9 milliards d'euros.

Le bon usage de ces subventions est donc un enjeu important, tant en termes financiers qu'en termes d'atteinte des objectifs des politiques publiques locales.

Par ailleurs, les relations contractuelles entre les collectivités territoriales et les associations sont encadrées par de multiples règles, et l'implication des collectivités au sein même des associations peut comporter des risques, surtout lorsqu'elle aboutit à rendre l'association « transparente ». Or la responsabilité des collectivités territoriales, de leurs élus et de leurs agents peut être engagée lorsqu'une irrégularité est commise dans le cadre des relations tissées avec des associations.

L'article L 1611-4 du code des collectivités territoriales impose un contrôle général des organismes, le plus souvent associatifs, ayant reçu une subvention. Ce contrôle peut intervenir a priori lors de la demande de subvention, mais également a posteriori, après l'utilisation des fonds, par la demande de documents ou des contrôles sur place. Au sein de chaque collectivité, plusieurs services sont généralement en charge de l'instruction des subventions et du suivi de leur utilisation.

Fondé sur l'analyse des risques (juridiques, financiers, opérationnels et d'image), ce guide d'audit propose des lignes directrices pour orienter les missions susceptibles d'être réalisées à propos de l'attribution et de l'utilisation des subventions aux associations.

Ces missions d'audit portent, en premier lieu, sur les services de la collectivité, afin de vérifier s'ils font face efficacement à leurs obligations et de proposer des améliorations, tant aux étapes d'instruction des dossiers que de suivi des organismes bénéficiaires de subventions. Ils peuvent aussi conduire à réaliser des missions auprès des associations elles-mêmes, dans la mesure où les informations transmises ne permettent pas un diagnostic suffisamment précis sur le respect par l'association de ses obligations ou engagements, ou sur la qualité de sa gestion.

Ce guide permet d'auditer les processus relatifs à différents types de subventions, y compris celles qui consistent à mettre disposition des biens ou du personnel. En revanche, il ne prend pas en compte les

© IFACI

autres modes de relations qui peuvent se nouer entre les collectivités territoriales et les associations, dans le cadre de marchés publics ou de délégations de service public, ou dans le cadre de procédures d'agrément ou de tarification prévues par des textes spécifiques (défense de l'environnement, hébergement de personnes âgées, sauvegarde de l'enfance, activités sportives, etc.).

Après un bref rappel des textes applicables qui ne saurait en aucun cas se substituer aux ouvrages spécialisés en la matière, le groupe de travail propose une méthode de conduite de l'audit en distinguant l'audit des processus d'attribution (cf. partie 4, p. 23) de celui de l'utilisation des subventions (cf. partie 5 p. 39).

Cette approche par les risques est illustrée par des exemples de :

- faits générateurs ou de dysfonctionnements éventuels, de facteurs de risque (ou défaillances de contrôle interne éventuelles) et des conséquences probables de la survenance du risque (impacts) ;
- questions que l'auditeur doit se poser ;
- de travaux d'audit à mener.

BREF RAPPEL DE LA RÉGLEMENTATION EN VIGUEUR

La réglementation applicable aux subventions versées par les collectivités locales aux associations comporte trois séries de dispositions. La première, qui est à la fois d'origine nationale et européenne, définit les conditions générales de légalité du versement de la subvention ; les deux autres visent, d'une part, à assurer la transparence des décisions et de l'utilisation des fonds et, d'autre part, à empêcher les détournements de la procédure de subvention.

© IFACI

Partie 1

Les conditions de légalité de la subvention

© IFACI

© IFACI

1.1 En droit interne

Une collectivité territoriale ne peut accorder une subvention que si l'association a un objet et une activité présentant un intérêt public local, c'est-à-dire correspondant à l'intérêt collectif de la population de la commune, du département ou de la région.

La mise en œuvre de ce principe fait l'objet de dispositions particulières pour certains types de subvention.

1.1.1- Les subventions à caractère politique

Les subventions financières de ce type sont prohibées. Toutefois, les articles L 2121-28, L 3121-24 et L 4132-23 du Code Général des Collectivités Territoriales (CGCT) autorisent les communes de plus de 10 000 habitants, les départements et les régions à attribuer du personnel et des moyens matériels de fonctionnement, à l'exclusion de toute subvention en espèces, aux groupes politiques constitués en leur sein.

1.1.2- Les subventions aux organisations syndicales

Elles ne sont autorisées par le CGCT qu'au bénéfice des « structures locales des organisations syndicales représentatives qui sont dotées de la personnalité morale et qui remplissent des missions d'intérêt général », et sous réserve qu'elles ne soient pas attribuées pour des motifs politiques (CE, 4-4-2005, commune d'Argentan).

1.1.3- Les subventions aux associations sportives professionnelles

Elles sont strictement encadrées, dans leur objet et leur montant, par l'article L 113-2 du Code du sport et les textes pris pour son application.

1.1.4- Les subventions aux associations cultuelles

Les collectivités sont tenues au respect du principe de séparation de l'Eglise et de l'Etat et ne peuvent donc subventionner aucune association ayant des activités cultuelles. Mais elles peuvent participer au financement d'un bien destiné à un lieu de culte s'il existe un intérêt public local (par exemple un orgue : CE, 19-7-2011, commune de Trélazé).

© IFACI

1.2 En droit communautaire

Certaines subventions peuvent être soumises à la réglementation dite des « aides d'Etat », découlant du « paquet Almunia » de décembre 2011 et janvier 2012[1], qui s'applique à toute « entreprise » recevant un financement public, dès lors qu'elle exerce une activité « économique » d'intérêt général, quel que soit son statut (associatif ou autre), et que le montant des aides publiques reçues par le bénéficiaire (toutes catégories confondues : fiscales, sociales… et quelle que soit leur provenance : Etat, collectivités) dépasse un certain seuil[2].

Dans une telle hypothèse, l'octroi de l'aide par une collectivité publique est soumis à des règles de transparence et de plafonnement qui en conditionnent la validité. Le détail de ces prescriptions figure dans la circulaire du Premier Ministre du 18 janvier 2010 relative aux relations entre **les pouvoirs publics et les associations : conventions d'objectifs et simplification des démarches relatives aux procédures d'agrément dont les dispositions demeurent valables, sous réserve de la prise en compte du seuil de minimis évoqué ci-dessus.**

[1] *Celui-ci s'est substitué au « paquet Monti-Kroes » de novembre 2005 en le précisant et l'adaptant.*

[2] *A compter du 1er mai 2012, ce seuil a été relevé de 200 000 € à 500 000€ sur une période de trois ans (Règlement UE 360/2012 du 26 avril 2012).*

© IFACI

Partie 2

Les dispositions visant à assurer la transparence des décisions et de l'utilisation des fonds

Le premier alinéa de l'art. L 1611-4 du CGCT pose le principe selon lequel « Toute association, œuvre ou entreprise ayant reçu une subvention peut être soumise au contrôle des délégués de la collectivité qui l'a accordée ». Pour assurer l'effectivité de ce contrôle, et améliorer la transparence vis-à-vis des citoyens, différentes dispositions sont venues préciser le formalisme que doivent revêtir les décisions d'attribution de subventions, la publicité qu'elles doivent recevoir et les obligations de production de comptes auxquelles sont tenus les bénéficiaires.

© IFACI

© IFACI

2.1 Le formalisme des décisions de subvention

Pour tout octroi de subvention, une délibération de l'assemblée de la collectivité est nécessaire.

2.1.1- La subvention en espèces

La loi n°2000-321 du 12 avril 2000 (Art.10) complétée par le décret n° 2001-495 du 6 juin 2001 précise que l'autorité administrative qui attribue une subvention supérieure à 23 000 € doit conclure avec le bénéficiaire une convention « définissant l'objet, le montant et les conditions d'utilisation » de cette subvention.

2.1.2- La mise à disposition de personnel

L'article 61 de la loi du 26 janvier 2004 portant dispositions statutaires relatives à la Fonction Publique territoriale dispose que la mise à disposition de fonctionnaires doit être prévue par une convention passée entre l'administration d'origine et l'organisme d'accueil. Cette convention doit notamment préciser les modalités de remboursement, devenu obligatoire depuis 2007[1], par l'organisme d'accueil de la rémunération des fonctionnaires.

2.1.3- La mise à disposition de locaux ou de matériels

La réglementation ne prévoit pas de formalisme particulier. Il est toutefois recommandé de passer une convention pour que les conditions d'utilisation des biens de la collectivité soient clairement établies, que l'association dispose d'un titre d'occupation ou d'utilisation de ces biens et que l'égalité de traitement des postulants soit assurée. En outre, ces subventions en nature doivent figurer dans les comptes de l'association.

[1] *Toutefois, rien n'interdit à une collectivité de compenser par l'octroi d'une subvention du montant correspondant au coût de la rémunération du fonctionnaire mis à disposition.*

© IFACI

2.2. La publicité des décisions d'attribution de subvention

Les obligations dans ce domaine se sont considérablement renforcées au cours des dernières années.

L'article L 2313-1 du CGCT prévoit que, dans les communes de plus de 3 500 habitants, les documents budgétaires doivent être assortis « de la liste des concours attribués par la commune sous forme de prestations en nature ou de subventions » et de « la liste des organismes pour lesquels la commune a versé une subvention supérieure à 75 000 € ou représentant plus de 50 % du produit figurant au compte de résultat de l'organisme. » L'art. L 2313-1-1 précise que les comptes de ces organismes sont communiqués aux élus municipaux qui en font la demande ainsi qu'à toute personne intéressée. Ils doivent, en outre, être transmis au représentant de l'Etat et au comptable.

Ces dispositions ont été étendues aux départements et aux régions.

L'article 22 de la loi n°2006-586 du 23 mai 2006 relative au volontariat associatif et à l'engagement éducatif prévoit que : « les personnes morales de droit public tiennent à disposition du public par voie électronique, dans des conditions fixées par décret[1] le montant des subventions qu'elles ont accordées aux associations de droit français et aux fondations reconnues d'utilité publique ».

2.3 La production des comptes des associations bénéficiaires

La liste des documents comptables que doit produire une association en vue d'obtenir une subvention puis d'en justifier l'emploi, n'a cessé de s'allonger.

C'est d'abord, l'article L.1611-4 du CGCT qui, dans une rédaction remontant à 1996, dispose que « tous groupements, associations, œuvres ou entreprises privées qui ont reçu dans l'année en cours une ou plusieurs subventions sont tenus de fournir à l'autorité qui a mandaté la subvention une copie certifiée de leurs budgets et de leurs comptes de l'exercice écoulé ainsi que tous documents faisant connaître les résultats de leur activité ».

Cet article est renforcé par la loi du 12 avril 2000 précitée qui crée une exigence supplémentaire en spécifiant, au quatrième alinéa de son article 10, que « lorsque la subvention est affectée à une dépense déterminée, l'organisme de droit privé bénéficiaire doit produire un compte rendu financier qui atteste de la conformité des dépenses effectuées à l'objet de la subvention. Le compte rendu financier est déposé auprès de l'autorité administrative qui a versé la subvention dans les six mois suivant la fin de l'exercice pour lequel elle a été attribuée ».

[1] *Décret n°2006-887 du 17 juillet 2006 relatif à la publication par voie électronique des subventions versées aux associations de droit français et aux fondations reconnues d'utilité publique – article 1.*

© IFACI

Enfin, l'article 612-4 du code de commerce précise que « toute association ayant reçu annuellement des autorités administratives, au sens de l'article 1er de la loi du 12 avril 2000, ou des établissements publics à caractère industriel et commercial, une ou plusieurs subventions dont le montant global dépasse un seuil fixé par décret[1], doit établir des comptes annuels comprenant un bilan, un compte de résultat et une annexe dont les modalités d'établissement sont fixées par décret. Ces associations doivent assurer, dans des conditions déterminées par décret en Conseil d'Etat, la publicité de leur compte annuel et du rapport du commissaire aux comptes.
Ces mêmes associations sont tenues de nommer au moins un commissaire aux comptes et un suppléant ».

[1] *Ce seuil est fixé à 153 000 € par le décret n°2007-644 du 30 avril 2007 fixant le montant des dons reçus à partir duquel les associations et les fondations sont soumises à certaines obligations.*

© IFACI

© IFACI

Partie 3

Les dispositions visant à empêcher le détournement de la procédure de subvention

« La subvention caractérise la situation dans laquelle la collectivité apporte un concours financier à une action initiée et menée par une personne publique ou privée, poursuivant des objectifs propres auxquels l'administration, y trouvant intérêt, apporte soutien et aide » (circulaire du Premier ministre du 18 janvier 2010 relative aux relations entre les pouvoirs publics et les associations - annexe I).

Le flou de cette définition joint à la souplesse de la gestion associative nécessite que soient respectées les règles destinées à éviter que la subvention ne soit utilisée en lieu et place de procédures plus formalisées et plus contraignantes ou qu'elle ne permette de s'affranchir des règles de la comptabilité publique.

© IFACI

© IFACI

3.1 Subvention, marché public et délégation de service public

Ce sont trois notions proches mais obéissant à des régimes juridiques très différents. Autant le régime de la subvention est souple, autant la passation des marchés publics ou des contrats de délégation de service public est régie par un formalisme important dont le non-respect conduit à un contentieux abondant. La requalification d'une subvention en marché public ou en délégation de service public peut donc être très lourde de conséquences, pour la collectivité comme pour les élus et l'association elle-même. Elle entraîne notamment le constat d'une violation des règles de la concurrence susceptible de déboucher sur une mise en cause pour délit de favoritisme ainsi que sur une requalification fiscale des sommes versées.

Il est donc essentiel de vérifier que le régime de la subvention est employé à bon escient, pour les seuls cas où il est justifié compte tenu de l'objectif poursuivi par la collectivité et de la nature de ses relations avec l'association. La circulaire précitée du 18 janvier 2010 donne les éléments nécessaires pour procéder à cette vérification en précisant les critères de distinction entre les trois procédures. L'un des critères essentiels est que, dans la subvention, c'est l'association qui a l'initiative du projet et non la collectivité locale (c'est l'inverse pour un marché ou une délégation de service public).

3.2 Associations transparentes et gestion de fait

Lorsque l'administration contrôle complètement l'organisation et le fonctionnement de l'association dont elle assure, au moyen de subventions, l'essentiel des ressources, on se trouve en présence d'une association dite transparente, c'est-à-dire d'une association qui ne dispose d'aucune autonomie réelle et se borne à exécuter des décisions prises, en fait, par la collectivité, en utilisant les moyens, notamment financiers, mis à sa disposition par celle-ci.

L'ensemble des actes passés par l'association sous un régime de droit privé peut alors être requalifié sous un régime de droit public et les dirigeants de l'association constitués gestionnaires de fait de deniers publics.
Les conséquences d'une telle requalification sont multiples : assujettissement rétroactif de l'association au code des marchés publics et au droit de la fonction publique pour tout ou partie de ses salariés, reversement des fonds indûment soustraits à la comptabilité publique, éventuellement amende infligée au comptable de fait.

© IFACI

3.3 La prise illégale d'intérêts

L'article 2131-11 CGCT dispose que « *sont illégales les délibérations auxquelles ont pris part un ou plusieurs membres du conseil municipal intéressés à l'affaire* » et l'article L 432-12 du code pénal incrimine « *le fait, par une personne dépositaire de l'autorité publique ou chargée d'une mission de service public ou par une personne investie d'un mandat électif public, de prendre, recevoir ou conserver, directement ou indirectement, un intérêt quelconque dans une entreprise ou dans une opération dont elle a, au moment de l'acte, en tout ou partie, la charge d'assurer la surveillance, l'administration, la liquidation ou le paiement, est puni de cinq ans d'emprisonnement et de 75 000 euros d'amende* ».

Les relations avec les associations exposent particulièrement l'élu, mais également le fonctionnaire, qui intervient dans le processus d'octroi d'une subvention à une association dans laquelle il exerce également des responsabilités. Les conséquences potentielles d'une telle situation sont doubles : annulation des actes concernés, d'une part, condamnation pénale des auteurs de ces actes, d'autre part.

L'évolution récente de la jurisprudence montre un accroissement très net de la rigueur des juridictions répressives dans ce domaine. Elles tendent de plus en plus à considérer la prise illégale d'intérêt comme une infraction objective, constituée indépendamment d'une volonté démontrée de recherche d'un intérêt personnel et du bénéfice effectif que l'auteur a pu en retirer.

© IFACI

Partie 4

L'audit du processus d'attribution de la subvention

L'audit du processus d'attribution de la subvention

L'instruction de la demande de subvention	La prise de décision

Les risques spécifiques :
- Le renouvellement ou le non renouvellement de la subvention
- Les aides en nature

© IFACI

© IFACI

4.1 L'INSTRUCTION DE LA DEMANDE DE SUBVENTION

4.1.1- La constitution du dossier de demande de subvention

Les risques identifiés

Le fait générateur	Les facteurs de risque	Les impacts de la survenance du risque
Le **dossier** à instruire est **incomplet** et l'ensemble des informations nécessaires à l'instruction **ne sont pas disponibles.**	- L'absence de listes tenues à jour des pièces à réunir. - La non pertinence de la liste des pièces à collecter, dont celles permettant d'apprécier la capacité à faire de l'association et son éligibilité à la subvention. - L'absence de vérification systématique de la présence des pièces avant le début de l'instruction. - La non organisation de la collecte des pièces manquantes et de son suivi.	Impacts financiers d'une sous-évaluation ou d'une surévaluation de la subvention voire l'attribution d'une aide indue. Impacts juridiques d'une aide accordée sans motif recevable (objet de l'association ou du projet, cumul des aides publiques au-delà des seuils admis, etc.).
Les **informations** communiquées par l'association sont **fausses** ou **erronées**.	- L'absence de communication formelle aux associations des règles à observer et des risques encourus en cas de fausses déclarations. - L'absence de points de contrôle de la fiabilité de ces informations.	Inculpation de l'association pour faux en écriture. Mauvaise allocation des ressources car ne répondant pas aux objectifs de la collectivité. Engagement de la responsabilité de la collectivité et/ou des élus pour soutien abusif, prise illégale d'intérêt, etc.

<u>Exemples de travaux d'audit à mener</u>

- ✔ Tester, sur un échantillon de dossiers, l'exhaustivité des informations requises et s'assurer qu'elles étaient disponibles à l'instruction.
- ✔ Tester l'existence d'une procédure et son application de manière exhaustive.

© IFACI

Exemples de questions à se poser

- ➔ Existe-t-il une liste des pièces à demander ?
- ➔ La liste des pièces à fournir est-elle conforme à la réglementation en vigueur ? Est-elle pertinente au regard des objectifs visés par la collectivité ?
- ➔ Les pièces prévues par le règlement d'attribution des subventions ou le cadre légal et réglementaire figurent-elles dans le dossier d'instruction ?
- ➔ Les pièces manquantes ou non conformes sont-elles identifiées et réclamées par le service instructeur ?
- ➔ Un contrôle de cohérence des informations est-il effectué (cohérence avec les informations reçues les années précédentes, entre les différents documents transmis, avec les données transmises par des structures similaires, etc.) ?

4.1.2- L'instruction de la demande

Les risques identifiés

Le fait générateur	Les facteurs de risque	Les impacts de la survenance du risque
Les dossiers de demande de subvention ne sont pas tous instruits.	- Le non enregistrement des dossiers déposés. - L'absence d'outils de suivi du processus d'instruction.	Impact financier pour l'association en cas de retard ou de non versement de l'aide. Préjudice d'image pour la collectivité.
Les délais d'instruction ne sont pas cohérents avec les objectifs affichés par la collectivité.	- L'absence de suivi des délais d'instruction. - Une organisation inadéquate de l'instruction. - Des points de contrôle non pertinents ou trop lourds à mettre en œuvre pour chaque dossier. - Le non étalement des dates de dépôt de demandes générant des pics de charge pour les services instructeurs.	Fonctionnement en mode dégradé des services en charge de l'instruction et une carence des contrôles effectués. Impact financier pour l'association en cas de retard de versement de l'aide. Préjudice d'image pour la collectivité.

© IFACI

Le fait générateur	Les facteurs de risque	Les impacts de la survenance du risque
Certaines pièces du dossier ne sont pas prises en compte au cours de l'instruction.	- La non maîtrise de la conservation et du classement des dossiers. - L'insuffisance du contrôle hiérarchique (premier niveau) ou de contrôle de second niveau (par exemple : contrôle de gestion).	Versement indu ou inapproprié. Absence de versements sans que cela soit justifié.

4.1.3- L'analyse de la situation financière de l'association : des points de vigilance particuliers

Les risques identifiés

Le fait générateur	Les facteurs de risque	Les impacts de la survenance du risque
Les pièces comptables et budgétaires présentes dans le dossier ne contiennent pas les informations nécessaires à l'analyse financière.	- L'agrégation excessive des données impossibles à analyser. - L'absence ou la non disponibilité de certaines données ou pièces (exemple : comptes annuels certifiés, etc.) - L'absence d'un plan de financement du projet.	Analyse insuffisante des besoins de financement de la structure, de sa solidité financière et de sa pérennité pour une véritable aide à la décision des instances délibérantes de la collectivité.
Les points de contrôle de la gestion et de la situation financière de la structure ne sont pas explicités ou ne sont pas mis en œuvre.	- La non formalisation des points de contrôle pour chaque document requis. - La non pertinence des points de contrôle au regard des spécificités des structures ou des projets (nature, importance). - L'inadéquation des compétences des agents chargés de l'instruction - L'absence de contrôle de second niveau. - L'absence de contrôle de la situation fiscale et sociale lors de l'instruction.	Versement d'une aide indue pouvant être qualifié de soutien abusif. Incapacité de l'association à réaliser le projet / assurer l'activité en dépit de la subvention accordée. Sollicitation de la collectivité en cas de redressement fiscal de l'association. La collectivité peut être amenée à soutenir une association qui ne satisferait pas à ses obligations fiscales (associations ayant des activités rémunératrices).

© IFACI

Le fait générateur	Les facteurs de risque	Les impacts de la survenance du risque
Les éléments transmis ne permettent pas d'évaluer le coût du projet et les modalités de financement, de l'action pour laquelle une demande de subvention est déposée.	- L'absence de plan de financement du projet, incluant les subventions accordées par d'autres organismes. - La carence des éléments budgétaires transmis. - L'impossibilité d'isoler au sein du budget ou des éléments comptables transmis, les coûts à imputer aux activités à financer. - Les subventions accordées par d'autres organismes ne sont pas connues des services instructeurs.	Sur-financement du projet ou attribution d'une subvention à un projet dont le financement n'est pas assuré.
Selon l'analyse financière faite par la collectivité, l'association dispose de réserves suffisantes et n'a pas besoin de financements.	- La non réalisation de l'analyse du fonds de roulement et du besoin en fonds de roulement. - La faiblesse de l'analyse des postes de trésorerie et du haut de bilan (fonds propres).	Sur-financement ou soutien abusif de la structure.
L'association ne dispose pas d'un programme d'activités et d'un budget approuvés par ses instances de gouvernance conformément à ses statuts.	- La non inscription de ces projets au budget de la structure.	La non réalisation du projet pour lequel la collectivité est sollicitée, y compris en cas d'octroi de la subvention.

<u>Exemples de travaux d'audit à mener</u>

✔ Ré-exécuter, par sondage, l'analyse de dossiers : besoin en fond de roulement, fonds propres, endettement éventuel, évolutions des charges et dépenses, diversification des ressources / dépendance à l'égard de la collectivité, niveau et évolution des créances et des dettes, politique de rémunération, situation fiscale et sociale, etc.

© IFACI

Exemples de questions à se poser

- ➔ Existe-t-il une liste des pièces et informations comptables / budgétaires à collecter ?
- ➔ Ces pièces et informations sont-elles présentes dans chaque dossier ?
- ➔ Les points de contrôle sont-ils formalisés ?
- ➔ La réalisation de ces points de contrôle est-elle tracée et est-elle homogène entre les différents instructeurs ?
- ➔ Un contrôle de second niveau est-il mis en place ?
- ➔ Un plan de formation des instructeurs en analyse de gestion et comptable (structures de droit privé et publiques) est-il mis en œuvre ?

4.1.4- La vérification de la licéité de l'aide éventuelle

Les risques identifiés

Le fait générateur	Les facteurs de risque	Les impacts de la survenance du risque
L'activité subventionnée est illégale ou illicite.	- L'absence de connaissance des activités réelles de la structure.	Engagement de la responsabilité de la collectivité et des élus, notamment pour complicité d'activité illégale.
La subvention ne répond pas aux critères de l'intérêt public local.	- L'absence de formalisation et de partage des critères permettant de déterminer l'intérêt public local. - La non maîtrise des critères permettant de déterminer l'intérêt public local par les agents instructeurs.	Les aides accordées peuvent être remises en cause par une juridiction.
Le non-respect des obligations en matière de marché public ou de délégation de service public.	- Un projet dont la collectivité est à l'initiative. - Des attentes de la collectivité non formalisées ou imprécises. - La subvention porte sur une prestation dont la collectivité est l'unique destinataire. - La non maîtrise par les agents instructeurs du cadre légal et réglementaire. - La non séparation des tâches entre les agents instructeurs et les agents de l'association en charge du portage des projets.	Faute de mise en concurrence / appel à projets, la collectivité peut dépenser plus que nécessaire. Recours contentieux dont il peut résulter une requalification des sommes versées avec des conséquences multiples : requalification de l'aide en marché public et assujettissement rétroactif au code des marchés publics, redressement fiscal, condamnation de la collectivité pour favoritisme …

© IFACI

Le fait générateur	Les facteurs de risque	Les impacts de la survenance du risque
La demande de subvention porte sur des activités situées hors du champ qui permet l'attribution de subventions (activités politiques, etc.).	- Le non respect et l'absence de vérification du respect de la réglementation en vigueur.	Versement d'une aide indue. Annulation de la subvention accordée en cas de recours. Exercice d'activités commerciales par l'association, en dehors du cadre autorisé.
La non-conformité aux règles européennes (dispositions du « paquet Almunia »).	- La méconnaissance des critères d'application de la réglementation européenne des « aides d'Etat ». - Le dépôt d'un dossier concernant un projet qui ne figure pas dans le champ des exceptions prévues par le « paquet Almunia ». - Le non respect de la règle de minimis. - Le dépassement du montant du plafond des aides publiques.	Versement d'une aide indue.
L'association ne dispose pas d'autonomie dans sa gestion et dans la conduite de ses opérations par rapport à la collectivité.	- Des représentants de la collectivité sont membres des organes dirigeants ou de contrôle de l'association. - La confusion entre des activités de l'administration et des missions poursuivies par l'association.	L'association pourrait être qualifiée de « transparente » et la relation de gestion de fait. L'ensemble des actes passés par l'association sous un régime de droit privé peuvent être requalifiés sous un régime de droit public et les dirigeants de l'association constitués gestionnaires de fait de deniers publics. Les sanctions sont de deux ordres : remboursement des dépenses irrégulières et amendes.

<u>Exemples de travaux d'audit à mener</u>

✔ Construire un échantillon de dossiers pour vérification de la conformité par rapport à la réglementation applicable.

© IFACI

Exemples de questions à se poser

- ➔ Existe-t-il un plan de formation des agents instructeurs concernant le cadre juridique à appliquer ? Cette formation est-elle mise à jour régulièrement ?
- ➔ Y-a-t-il eu des recours, des contentieux ayant conduit à l'annulation de subventions versées ou à leur requalification ?
- ➔ Existe-t-il un référentiel d'analyse des subventions avec des points d'alerte sur chacun des facteurs de risque ci-dessus ?
- ➔ La subvention est-elle soumise aux règles européennes de la concurrence (activité économique d'intérêt général et aide publique supérieure à 500 000 € sur une période de trois ans) et, si oui, les respecte-elle ?
- ➔ Les services instructeurs vérifient-ils la composition des instances de gouvernance de l'association, le respect de ses statuts et du règlement intérieur éventuel de ses instances ?
  - La présence des élus de la collectivité au sein des organes dirigeants est-elle majoritaire ?
  - Les principaux dirigeants de l'association sont-ils des représentants de la collectivité ?
  - L'association a-t-elle une activité déterminée indépendamment de la collectivité et du soutien financier de celle-ci ?
  - L'association a-t-elle un volume d'activité significatif en dehors de celui faisant l'objet de la subvention ?

4.2 La prise de décision

4.2.1- La fixation du montant de la subvention allouée

Les risques identifiés

Le fait générateur	Les facteurs de risque	Les impacts de la survenance du risque
La subvention excède les coûts occasionnés par les activités, le projet subventionné ou les coûts induits par les obligations de service public mises à la charge de l'association.	- Absence de formalisation précise des modalités de calcul du montant demandé par l'association. - Quote-part mise à la charge de la collectivité non calculée par les instructeurs. - L'inadéquation des compétences des agents pour assurer le calcul du coût de l'activité subventionnée.	La collectivité est sur-mobilisée et finance des activités qui ne font pas l'objet de la demande de soutien financier.

© IFACI

Exemples de travaux d'audit à mener

✔ Mener des revues de dossiers et recalculer le coût des projets / activités subventionnées.

Exemples de questions à se poser

➔ Les agents disposent-ils des informations et des compétences nécessaires à la détermination du coût de l'activité ?

➔ Des contrôles de cohérence de ce coût sont-ils effectués ?

4.2.2-La vérification de la disponibilité budgétaire

Les risques identifiés

Le fait générateur	Les facteurs de risque	Les impacts de la survenance du risque
La collectivité ne dispose pas de crédits disponibles suffisants.	- L'absence d'outils de suivi des montants cumulés des engagements soumis à la décision des élus à l'issue du processus d'instruction. - La non saisie des engagements budgétaires dès que la décision est prise par les élus. - Les instructeurs ne peuvent pas consulter le logiciel de suivi de l'exécution budgétaire. - La non vérification de la disponibilité des crédits avant toute proposition de décision adressée aux élus.	Mobilisation d'autres lignes de crédit. Incapacité de la collectivité à tenir ses engagements.

Exemples de travaux d'audit à mener

✔ Vérifier la traçabilité des remontées d'informations, leur exhaustivité et leur fiabilité en collectant les pièces justificatives.

✔ S'assurer de la prise en compte de chaque aide accordée et mandatée dans les documents de suivi et de reporting.

© IFACI

Exemples de questions à se poser

- ➔ Les engagements budgétaires sont-ils saisis immédiatement après la décision des élus ?
- ➔ Un tableau consolidé et récapitulatif des engagements proposés aux élus est-il tenu à jour tout au long du processus d'instruction ? Est-il rapproché du budget ?
- ➔ Des indications de cadrage budgétaire sont-elles adressées aux instructeurs ?

4.2.3- La notification et la contractualisation

Les risques identifiés

Le fait générateur	Les facteurs de risque	Les impacts de la survenance du risque
Un élu, administrateur de l'association ou ayant un intérêt personnel dans l'association, participe au processus d'attribution ou à la délibération.	- La composition de l'instance délibérative (commission permanente) et les délégations de signature. - La composition des commissions consultées sur le dossier. - La liste des personnes consultées ou ayant eu accès au dossier.	Condamnation pénale de l'élu pour prise illégale d'intérêts.
La convention n'est pas signée pour les subventions supérieures au seuil en vigueur.	- L'absence de normalisation et de contrôle de la création des codes tiers dans les logiciels de suivi comptable et budgétaire. - La saisie de subventions accordées à une même association en utilisant des codes tiers différents. - L'absence de suivi des sommes attribuées à une même structure. - La non exhaustivité de l'état annexe au compte administratif. - L'absence de formalisation des modalités de suivi de l'utilisation des fonds pour des subventions d'un montant significatif.	Sur-mobilisation de la collectivité. Plusieurs subventions accordées au même projet au-delà des seuils plafonds éligibles.

© IFACI

Le fait générateur	Les facteurs de risque	Les impacts de la survenance du risque
Le report de la signature de conventions après l'attribution ou le versement de la subvention.	- L'absence de clarification et d'articulation des rôles des différents acteurs (service juridique, service instructeur, service en charge du budget, service en charge des instances délibératives, etc.). - L'absence ou la non fiabilité des outils de suivi du processus.	Non signature de la convention ou des accords sur les dispositions à intégrer dans la convention.
Les conventions ne sont pas conformes aux dispositions réglementaires.	- L'absence de conventions types. - L'absence de contrôle de second niveau sur les conventions mises à la signature et signées.	Contentieux. Fiabilité des dispositions de suivi de l'utilisation des crédits alloués.

Exemples de travaux d'audit à mener

- ✔ Vérifier les PV./ délibérations pour les associations ayant des élus dans leur conseil d'administration.
- ✔ Rapprocher les dates d'attribution, de versement, de signature des conventions.
- ✔ Comparer la convention-type utilisée avec la convention-type annexée à la circulaire du Premier ministre du 20 janvier 2010 ; demander des justifications sur les écarts éventuels.

Exemples de questions à se poser

- ➔ Les élus sont-ils régulièrement informés des dispositions à observer et des risques encourus ?
- ➔ Existe-t-il des procédures permettant aux élus de ne pas prendre part au vote et de le faire figurer dans le PV / la délibération ?
- ➔ Une demande est-elle adressée régulièrement aux élus pour connaître leurs différents engagements au sein des associations présentes sur le territoire ?
- ➔ La collectivité a-t-elle signé une convention avec l'association lorsque le montant des subventions cumulé est supérieur au seuil en vigueur ?

© IFACI

4.3 Les aides en nature : des particularités à prendre en considération

Les risques identifiés

Le fait générateur	Les facteurs de risque	Les impacts de la survenance du risque
Il n'y a pas de conventions pour la mise à disposition du personnel ni pour la mise à disposition des locaux et d'autres moyens matériels.	- L'absence de conventions types. - L'absence de rubriques ad hoc dans les conventions standard.	Litiges sur les obligations respectives de la collectivité et de l'association bénéficiaire. Mise en examen des élus et des fonctionnaires pour rémunération d'emplois fictifs.
Les aides accordées ne sont ni recensées ni valorisées.	- L'absence de valorisation financière ou de mention dans les comptes de l'association, conformément aux prescriptions du plan comptable général. - L'absence d'indications en annexe des états budgétaires de la collectivité.	Atteinte au principe de publicité et de contrôle de l'utilisation des fonds publics pouvant entraîner un impact juridique.
En cas de mise à disposition de locaux, les obligations de l'occupant ne sont pas respectées.	- L'insuffisante description des obligations de l'occupant en conformité avec le bail qu'a souscrit la collectivité, le cas échéant. - L'absence totale ou partielle d'actualisation et de régularisation des charges refacturées à l'occupant. - L'absence de vérification des assurances souscrites par l'occupant. - La réalisation de travaux théoriquement dus par l'occupant et sans contrepartie.	Impossibilité de mobiliser l'assurance en cas de sinistres. Mise en jeu de la responsabilité du chef d'établissement et du titulaire du bail principal (donc celle de la collectivité et de ses agents). Dépenses indues. Incapacité de respecter les clauses du bail principal et de conserver la connaissance de l'état de son patrimoine.

<u>Exemples de travaux d'audit à mener</u>

✔ Analyser le processus de régularisation, d'actualisation et de comptabilisation des charges locatives.

© IFACI

Exemples de questions à se poser

- ➔ Les états annexes au compte administratif sont-ils fiables et exhaustifs ?
- ➔ Les conventions de mise à disposition sont-elles formalisées et signées de manière systématique ?
- ➔ Existe-t-il des conventions types ?
- ➔ Existe-t-il une coordination entre les différentes parties prenantes (service opérationnel, service en charge des bâtiments, service juridique, service en charge des assurances, service RH, etc.) ?
- ➔ Comment les subventions en nature sont-elles réactualisées et régularisées ?
- ➔ Comment l'association valorise-t-elle ces avantages en nature ?
- ➔ Les travaux réalisés pour le compte de l'association peuvent-ils être valorisés en s'appuyant sur des éléments de comptabilité analytique ou de données de gestion ?

4.4 Le renouvellement ou le non renouvellement de la subvention : des risques spécifiques

Les risques identifiés

Le fait générateur	Les facteurs de risque	Les impacts de la survenance du risque
Le non renouvellement de la subvention, ou la diminution de l'aide accordée par la collectivité à une association dont la situation financière est fragile ou insuffisante pour assurer la poursuite de ses activités.	- L'instruction trop tardive des demandes de renouvellement. - La carence des outils d'analyse de la situation financière de l'association. - La trop grande dépendance de l'association à l'aide apportée par la collectivité.	Risque d'image. Interruption d'une prestation rendue à la population.
L'absence d'actualisation des conventions lors du renouvellement de la subvention.	- Les procédures concernant le renouvellement sont imprécises. - La non réalisation des contrôles prévus par les procédures.	Dépenses supplémentaires ou jamais remises en cause.

© IFACI

Le fait générateur	Les facteurs de risque	Les impacts de la survenance du risque
L'absence de vérification du respect des dispositions des conventions et de la bonne utilisation des aides précédemment allouées.	- L'absence de transmission à la collectivité du compte rendu d'utilisation de la subvention tel que prévu l'Article 10 de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations. - L'absence de respect du format de compte rendu tel qu'il est proposé par l'Arrêté du 11 octobre 2006. - L'absence de contrôle de la bonne utilisation des aides précédemment allouées. - L'absence de respect des obligations inscrites dans les conventions.	Continuer de mobiliser le budget de la collectivité pour des dépenses qui ne sont plus éligibles ou qui ne correspondent plus aux orientations de la collectivité.

Exemples de travaux d'audit à mener

✔ Faire l'examen d'un échantillon de dossiers d'associations subventionnées depuis plusieurs années.

Exemples de questions à se poser

➔ Un calendrier des renouvellements et échéances des conventions est-il tenu à jour ?

➔ Un bilan du respect des conventions et des engagements est-il réalisé avant le renouvellement ?

➔ Une vérification de l'utilisation des aides précédemment attribuées est-elle conduite ?

➔ Un bilan des contrôles effectués est-il formalisé ? Est-il utilisé dans le cadre de l'instruction des demandes de renouvellement ?

© IFACI

© IFACI

Partie 5

L'audit de l'utilisation de la subvention

L'audit de l'utilisation de la subvention

Le respect par la collectivité de ses obligations et engagements.

Le respect par l'association de ses obligations et engagements.

La qualité de gestion de l'association subventionnée.

© IFACI

© IFACI

5.1. Le respect par la collectivité de ses obligations et engagements

5.1.1- La collecte des informations nécessaires au suivi

Les risques identifiés

Le fait générateur	Les facteurs de risque	Les impacts de la survenance du risque
La liste des subventions attribuées par organisme n'est pas disponible ou mise à jour.	- L'absence de consolidation des aides versées par les différents services instructeurs de la collectivité. - L'absence de normalisation des codes tiers utilisés.	Difficulté pour la collectivité de procéder à des arbitrages budgétaires et risque juridique (recours éventuels).
Les pièces comptables ou de gestion prévues par le CGCT ne sont pas collectées.	- L'absence de liste des pièces à transmettre dans le règlement des aides, les conventions, les notifications pour justifier de l'utilisation des subventions. - L'absence de calendriers de relance des organismes subventionnés et de procédures formalisées indiquant qui vérifie la transmission des pièces, qui effectue la relance et qui exploite ces données.	Utilisation de la subvention à d'autres fins que celles prévues initialement.

Exemples de travaux d'audit à mener

✔ Vérifier l'existence d'outils de suivi et de consolidation, leur niveau d'utilisation, la pertinence et l'adéquation des indicateurs de suivi.

✔ Contrôler la fiabilité et l'exhaustivité de l'enregistrement dans ces outils de suivi à partir d'un échantillon de dossiers.

Exemples de questions à se poser

➔ Existe-t-il une procédure de vérification des listes et de l'exhaustivité des pièces communiquées ?

➔ Existe-t-il une procédure de relance ?

© IFACI

5.1.2- La liquidation et le mandatement des dépenses

Les risques identifiés

Le fait générateur	Les facteurs de risque	Les impacts de la survenance du risque
Mandatement tardif ou non effectué de la subvention par la collectivité.	- L'absence de calendriers d'instruction. - L'absence de calendriers d'exécution des décisions prises par la collectivité. - Le défaut de la comptabilité d'engagement.	Cessation de paiement ou d'activités de l'association. Engagement de la responsabilité de la collectivité si la délibération a été votée.
Les concours en nature ne sont pas comptabilisés.	- Les concours en nature ne sont pas pris en compte dans la convention avec l'association. - La non valorisation des avantages en nature accordés et leur non inscription en annexe du compte administratif. - La non valorisation ou l'absence de citation des concours en nature reçus par l'association.	La collectivité ne maîtrise pas ses engagements. Les élus n'ont pas la visibilité suffisante sur les engagements de la collectivité.

Exemples de travaux d'audit à mener

✔ Investiguer, sur un échantillon de subventions accordées, pour identifier les subventions en nature et contrôler leur bonne inscription dans les conventions et en annexe du compte administratif.

✔ Comparer les dates convenues de versement des subventions avec les dates effectives du mandatement.

Exemples de questions à se poser

➔ Existe-t-il des procédures pour les liquidations et les mandatements ?

➔ Existe-t-il des calendriers de traitement des dossiers depuis le dépôt jusqu'au mandatement ?

➔ L'échéancier de paiement de la subvention est-il établi ? Son application est-elle suivie ?

➔ Les annexes au compte administratif et leur exhaustivité sont-elles fiables ?

➔ Les conventions signées prennent-elles en compte les concours en nature ?

© IFACI

5.1.3- Le contrôle de l'utilisation de la subvention par l'association

Les risques identifiés

Le fait générateur	Les facteurs de risque	Les impacts de la survenance du risque
L'absence ou l'insuffisance des contrôles.	- La non exploitation des documents de gestion et de la comptabilité analytique pour justifier l'utilisation des aides. - La non exploitation des états de comptabilité générale pour apprécier le besoin de financement de la structure. - L'absence de visites sur site.	Les aides peuvent être utilisées à des fins non prévues et non autorisées. Les aides peuvent être reconduites dans le temps sans véritables justifications.

Exemples de travaux d'audit à mener

✔ Vérifier l'existence, l'exhaustivité, la pertinence d'une liste de contrôles normalisés à mener sur les états financiers.

✔ Faire la liste des visites sur place réalisées et consulter les comptes rendus.

Exemples de questions à se poser

➔ Le recueil des pièces et leur conservation sont-ils efficaces ?

➔ Existe-t-il une liste des pièces collectées et un suivi normalisé et partagé de leur exploitation ?

➔ Existe-t-il un plan de contrôle annuel ?

➔ Existe-t-il un plan de formation des agents en charge du traitement ?

➔ Les contrôles effectués sur place et/ou sur pièces sont-ils tracés ?

© IFACI

5.1.4- Les compétences nécessaires à la maîtrise des processus d'attribution et de suivi des subventions

Les risques identifiés

Le fait générateur	Les facteurs de risque	Les impacts de la survenance du risque
Les agents en charge du suivi des subventions ne disposent pas des compétences nécessaires.	- L'absence de plans de formation en analyse de gestion ou en comptabilité générale. - L'absence de veille sur le cadre réglementaire. - Le profil des personnes recrutées. - L'absence de référentiel de contrôle.	Les analyses ne sont pas pertinentes. Les contrôles ne sont pas effectués. Les agents ne se sentent pas légitimes dans leurs échanges avec les associations sur certaines problématiques, notamment financières.

Exemples de travaux d'audit à mener

✔ Interviewer des agents et évaluer leur cursus initial et les formations professionnelles reçues.

Exemples de questions à se poser

➔ Quelles sont les compétences nécessaires pour l'attribution, la liquidation et le suivi de la subvention?

➔ Quelles sont les compétences et formations des personnes en charge des contrôles ? Est-il cohérent avec les compétences à mobiliser ?

➔ Existe-t-il un plan de formation ? Est-il adapté ?

➔ Un référentiel de contrôle est-il formalisé ?

➔ Quelles sont les modalités de la supervision ?

© IFACI

5.2 Le respect par l'association de ses obligations et engagements

La prise en compte de cet objectif d'audit nécessite des contacts avec des associations subventionnées et des vérifications sur place à prévoir dans les conventions.

Les risques identifiés

Le fait générateur	Les facteurs de risque	Les impacts de la survenance du risque
L'absence de réalisation des projets ou des activités qui ont justifié l'attribution des aides.	- L'absence de contrôle de l'utilisation des fonds. - L'insuffisante analyse de la structure lors de l'instruction de la demande. - Le non diagnostic de l'incapacité opérationnelle de la structure à porter son projet.	Détérioration de la qualité du service public. Impact financier des subventions indues non récupérées.
L'organisme utilise tout ou partie des sommes reçues à d'autres fins.	- L'absence de référentiels de contrôle de l'utilisation des subventions. - L'absence de collecte et de vérification des pièces justificatives. - L'absence de points de suivi éventuels en cas de projet d'envergure.	Subvention indue. Non réalisation de tout ou partie du projet subventionné avec le risque de reconduction des subventions et de non remboursement des aides déjà versées.
Le non-respect des dispositions convenues lors du versement de l'aide (localisation différente, nombre d'emplois, conditions de gratuité ou de tarification éventuelles, etc.).	- L'absence de conventions signées précisant les modalités des actions subventionnées et les critères d'évaluation. - Objectifs initiaux trop ambitieux (fréquentation, couverture des frais de fonctionnement en cas de projets d'investissement, etc.). - L'étude insuffisante de la viabilité en amont du projet financé.	Réalisation partielle du projet. Dépenses partiellement injustifiées. Sur-mobilisation des ressources de la collectivité.

© IFACI

Le fait générateur	Les facteurs de risque	Les impacts de la survenance du risque
En cas de co-activité dans un des bâtiments de la collectivité, l'association ne respecte pas les règles d'hygiène et de sécurité.	- La non définition des règles. - L'absence de contrôle de leur application.	Mise en cause de la collectivité pour défaut de contrôle en cas d'accidents. Selon le code du travail, la responsabilité de la totalité de la chaîne hiérarchique peut être engagée. Compromission de la réalisation des projets subventionnés suite à la survenance d'un accident grave.

Les exemples de travaux d'audit à mener

✔ Pour des subventions importantes/ des projets stratégiques, contrôler point par point, sur place et sur pièces, le respect des conventions signées (par exemple des surfaces mises à disposition, protocoles de sécurité en cas de co-activité, etc.).

Les exemples de questions à se poser

➔ Des études préalables sur la faisabilité du projet ont-elles été réalisées ?

➔ La procédure et les travaux d'instruction sur la capacité à faire de la structure sont-ils établis ?

➔ Des procédures de contrôle de l'utilisation de la subvention existent-elles ? Sont-elles appliquées ?

© IFACI

5.3 La qualité de gestion de l'association subventionnée

5.3.1- La situation financière de l'association

Les risques identifiés

Le fait générateur	Les facteurs de risque	Les impacts de la survenance du risque
L'association rencontre des difficultés financières et ne peut faire face à ses engagements, voire cesse son activité.	- La non couverture par l'association de son besoin en fonds de roulement et le recours au crédit court terme de manière fréquente. - L'association est financièrement dépendante de la collectivité et vis-à-vis de l'ensemble des financeurs publics. - Le résultat d'exploitation est négatif. - Absence d'opérateurs susceptibles de reprendre les services de l'association.	Sollicitation supplémentaire de la collectivité (subvention exceptionnelle, augmentation de la subvention annuelle, etc.). Mise en cause de la collectivité pour soutien abusif. Détérioration de la qualité voire cessation du service rendu par l'association. Licenciement partiel ou total du personnel de l'association.

Exemples de travaux d'audit à mener

- ✔ Calculer pour un échantillon d'associations le taux de couverture du besoin en fond de roulement.
- ✔ Investiguer sur les situations de cessation de paiement rencontrées, l'existence d'une analyse des causes, d'un plan d'action et d'un suivi formalisés.

Exemples de questions à se poser

- ➔ Les états de gestion et des éléments de comptabilité générale transmis par l'association sont-ils analysés ? Sont-ils suivis ?
- ➔ Les alertes éventuelles figurant dans les rapports des commissaires aux comptes sont-elles repérées et analysées ?

© IFACI

5.3.2-L'organisation de l'association

Les risques identifiés

Le fait générateur	Les facteurs de risque	Les impacts de la survenance du risque
Les statuts et le règlement intérieur de l'association ne sont pas respectés par les instances de gouvernance. La signature de la convention par une personne non habilitée.	- L'absence de réunion des instances. - La non approbation par les instances du budget / programme annuel. - La non-atteinte des quorums.	Absence de maîtrise des engagements financiers. Non réalisation des opérations inscrites au budget. Convention non reconnue par la collectivité : absence de paiement ou remboursement des sommes payées. Annulation de la convention en cas de recours. Risques sociaux. Risques de fraude interne.
La gestion de fait ou la transparence de l'association sont constatées.	- La présence d'élus de la collectivité dans les instances de l'association. - L'absence d'instances exécutives propres à la structure aidée. - La dépendance financière de l'association vis-à-vis de la collectivité.	La collectivité peut être condamnée à combler le passif d'une association transparente en cessation de paiement ou être soumise à redressement fiscal. La collectivité peut être condamnées pour gestion de fait. La collectivité doit assumer la responsabilité de l'inexécution d'un contrat passé par l'association.

© IFACI

Le fait générateur	Les facteurs de risque	Les impacts de la survenance du risque
L'association ne respecte pas le cadre réglementaire et législatif et est condamnée. (exemples : non-respect des règles fiscales, non-paiement des cotisations sociales, emploi de salariés non déclarés, non-respect des règles d'hygiène et de sécurité.)	- Le défaut d'instruction des demandes. - L'insuffisante exploitation des documents transmis sur le personnel, les pièces comptables, etc.	Cessation d'activité de l'association et détérioration du service public. Mobilisation de la collectivité en cas de difficultés financières de l'association. Engagement de la responsabilité de la collectivité dans le cas d'association transparente.
L'association ne respecte pas les règles de mise à disposition des locaux ou de personnel par la collectivité.	- L'absence de conventions signées. - Le non-paiement des loyers ou des charges. - Le non-paiement des salaires des personnes détachées. - Le non-paiement des travaux réalisés dans les locaux.	Prise en charge des dépenses indues par la collectivité. Condamnation pour gestion de fait. Responsabilité de la collectivité engagée pour les travaux réalisés ou des agissements des agents mis à disposition.
La personne dépositaire de l'autorité publique, chargée d'une mission de service public ou investie d'un mandat électif public a pris, reçu ou conservé, directement ou indirectement, un intérêt quelconque dans une entreprise ou une opération dont elle a eu, au moment de l'acte, en tout ou partie, la charge d'assurer la surveillance, l'administration, la liquidation ou le paiement.	- La non application de l'obligation pour toute personne ayant une responsabilité dans la structure aidée de ne pas prendre part au processus d'instruction, de délibération et de décision (conflit d'intérêt).	Risque d'image. Prise en charge des dépenses indues. Recours et condamnations pour gestion de fait. La personne dépositaire de l'autorité publique est condamnée pour prise illégale d'intérêt.

© IFACI

Exemples de travaux d'audit à mener

- ✔ Analyser les statuts pour identifier les instances, les quorums et contrôler leur respect par des pièces justificatives.
- ✔ Si des élus ou des agents de la collectivité participent à la gestion de l'association, vérifier qu'ils n'ont pas pris part aux décisions d'attribution des subventions.

Exemples de questions à se poser

- ➔ Les PV des bureaux, des conseils d'administration et des assemblées générales sont-ils cohérents avec les statuts ?
- ➔ Les conditions de détermination de l'association transparente sont-elles réunies ? (réponse du Garde des sceaux à la question écrite du député de M. François Grosdidier, Question n° 59794, réponse publiée au JO du 22/12/2009).
- ➔ Les instances de gouvernance se réunissent-elles gèrent-elles l'association selon ses statuts ?
- ➔ La collectivité a-t-elle fait les démarches nécessaires pour informer les élus – et également les agents de la collectivité – de ce risque ?
- ➔ Les procédures d'instruction et de vote des dossiers sont-elles aménagées en conséquence ?
- ➔ Les dossiers font-ils apparaître, dans la gestion de l'association, le nom d'élus ayant pris part aux décisions ?

© IFACI

BIBLIOGRAPHIE

Lois et règlements

- Règlement UE 360/2012 du 25 avril 2012 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis accordées à des entreprises fournissant des services d'intérêt économique général. – JoUE L114/8 du 26 avril 2012.
- Circulaire du Premier Ministre du 18 janvier 2010 relative aux relations entre les pouvoirs publics et les associations : conventions d'objectifs et simplification des démarches relatives aux procédures d'agrément. – JoFr n°0016 du 20 janvier 2010.
- Loi n°2006-586 du 23 mai 2006 relative au volontariat associatif et à l'engagement éducatif.- JoFr n°121 du 25 mai 2006.
- Décret n° 2004-674 du 8 juillet 2004 pris pour l'application de l'article 88 de la loi n° 84-53 du 26 janvier 1984 modifiée portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique territoriale. – JoFr n°159 du 10 juillet 2004.
- Décret n° 2001-495 du 6 juin 2001 pris pour l'application de l'article 10 de la loi no 2000-321 du 12 avril 2000 et relatif à la transparence financière des aides octroyées par les personnes publiques. – JoFr n°133 du 10 juin 2001.
- Loi n°2000-321 du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations (1). –JoFr n°88 du 13 avril 2000.
- Code général des collectivités territoriales (CGCT).

Jurisprudence

- CE 4 avril 2005 n° 264596, Commune d'Argentan : Lebon 2006 p. 137 http://www.colloc.bercy.gouv.fr/colo_otherfiles_fina_loca/docs_divers/264596.pdf
- CE 19 juillet 2011 n° 308544, Commune de Trélazé (A publier au Lebon). http://www.conseil-etat.fr/node.php?articleid=2400

Ouvrages experts de référence

- Lamy Associations / Gérard Sousi (sous la dir. de), et al.
- JurisClasseur Collectivités territoriales / Jacques Moreau (sour la dir. de), et al.
- Associations, fondations, congrégation et fonds de dotation : mémento pratique Francis Lefebvre. – 2012.
- Les comptes des administrations publiques en 2011 / Denis Boisnault, et al. – in INSEE Premiere de mai 2012.
- Plan comptable des associations / Conseil national de la vie associative (CNVA). – 2006.
- Associations : législation et réglementation / ouv. col. – 2003.

© IFACI

Colloques, rencontres, rapports

- Rapport d'information n°1134 sur la gouvernance et le financement des structures associatives / Pierre Morange (présenté par). – Assemblée nationale, 2008.
- Elus locaux et associations : un dialogue républicain [Actes du colloque du 28 juin 2001]. – Sénat, 2001.
- Les collectivités territoriales et les associations : mode d'emploi / Alexandra Tissot-Pagès, Assemblée des départements de France. – 1996.

Ouvrages et guides pratiques

- Comment gérer une association : guide à l'usage des dirigeants bénévoles d'associations / Nicolas Delecourt, Laurence Happe-Durieux. – 2010.
- Le contrôle des associations subventionnées / Serge Huteau. - 2006
- L'analyse financière des associations subventionnées / Frédéric Dadu. – 2003.
- Collectivités locales - associations : bien gérer les subventions / Michel Giordano. – 2003.
- Collectivités territoriales et associations : gestion associative et maîtrise des risques juridiques / Dominique Deporcq, Philippe Schmidt. – 2001.
- TVA, collectivités locales et associations / Bernard Thévenet. – 2000.

Réalisation : Ebzone Communication (www.ebzone.fr)

© IFACI