

L'EXPERT-COMPTABLE ET LA MISE EN PLACE DE LA GESTION
DE PROJET LIEE AUX SUBVENTIONS POUR UN GROUPEMENT
D'AGRICULTEURS BIOLOGIQUES

LES APPORTS ET LES DILIGENCES DE L'EXPERT-COMPTABLE
DANS LE BUT DE JUSTIFIER DE L'UTILISATION DES FONDS
PERÇUS

SOMMAIRE

| Titres |
|---|
| INTRODUCTION |
| PREMIÈRE PARTIE : L'UTILISATION DES SUBVENTIONS DANS LES STRUCTURES ENGAGÉES DANS L'ÉCONOMIE SOCIALE ET SOLIDAIRE ET LA MISSION DE L'EXPERT-COMPTABLE RELATIVE A LA JUSTIFICATION DES FONDS PERÇUS |
| Chapitre 1 : Définition de l'économie sociale et solidaire (ESS) et des subventions |
| Chapitre 2 Le fonctionnement des groupements engagés dans l'ESS |
| Chapitre 3 : Les problématiques inhérentes aux financements des groupements engagés dans l'économie sociale et solidaire |
| Chapitre 4 : Le développement d'une nouvelle mission par les experts comptables pour répondre au besoin de justifier l'utilisation des fonds perçus |
| <i>Synthèse de la première partie</i> |
| DEUXIÈME PARTIE : ILLUSTRATION DE LA MISE EN ŒUVRE D'UNE COMPTABILITÉ DE GESTION AU SEIN D'UN GROUPEMENT D'AGRICULTEURS BIOLOGIQUES PERMETTANT DE JUSTIFIER DE L'UTILISATION DES FONDS PERÇUS VIA DES SUBVENTIONS |
| Chapitre 1 : Missions d'assurance autres que celles des comptes complets historiques |
| Chapitre 2 : La mise en œuvre du nouvel outil au sein d'un groupement d'agriculteurs biologiques (GAB) subventionné |
| Chapitre 3 : L'utilisation et le contrôle du nouvel outil |
| Chapitre 4 : Le rapport de la gestion de projet |
| <i>Synthèse de la deuxième partie</i> |
| CONCLUSION |

Liste des abréviations

CAC : Commissaire au compte

CG : Comptabilité de gestion

CHRS : Centre d'hébergement et de réinsertion sociale

CNCRES : Conseil national des chambres régionales de l'économie sociale et solidaire

Coop FR : anciennement GNC ou Groupement national de la coopération

CSO : Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-comptables

EC : Expert-comptable

ESAT : Etablissement et service d'aide par le travail

ESS : Economie sociale et solidaire

ESUS : Entreprise solidaire d'utilité sociale

ETTI : Entreprise de travail temporaire et d'insertion

FNMF : Fédération nationale de la mutualité française

GAB : Groupement d'agriculteurs biologiques

GEIQ : Groupement d'employeurs pour l'insertion et la qualification

INSEE : Institut national de la statistique et des études économiques

LOA : Loi d'orientation agricole

MES : Mouvement pour l'Economie Solidaire

MOUVES : Mouvement des entrepreneurs sociaux

NPMQ : Norme professionnelle de la maîtrise de la qualité

RCS : Registre du commerce et des sociétés

SCIC : Société coopérative d'intérêt collectif

SCOP : Société coopérative

SIAE : Structure d'insertion par l'activité économique

SICA : Société d'intérêt collectif agricole

UE : Union européenne

INTRODUCTION

Ce travail de recherche, entrant dans le cadre de notre mémoire d'étude, traite du rôle de l'expert-comptable et de la mise en place de la gestion de projet liée aux subventions pour un groupement d'agriculteurs biologiques, plus précisément, des apports et des diligences de l'expert-comptable dans le but de justifier de l'utilisation des fonds perçus.

Afin de traiter avec succès l'objectif de ce travail de recherche, quelques notions fondamentales se doivent d'être apportées comme : l'Économie Sociale et Solidaire (ESS) et les subventions.

L'Économie Sociale et Solidaire est définie par la loi du 31 juillet 2014 comme étant¹ : « *un mode d'entreprendre et de développement économique adapté à tous les domaines de l'activité humaine, auquel adhèrent des personnes morales de droit privé qui remplissent les conditions cumulatives suivantes : un but autre que le seul partage des bénéfices, une gouvernance démocratique, une lucrativité limitée²* ».

Deux termes techniques émergent de cette définition : l'économie sociale et l'économie solidaire³ :

- ***L'économie sociale*** : regroupe les mutuelles, les coopératives, les associations auxquelles s'ajoutent le comité d'entreprise et d'établissement, la caisse d'épargne et de prévoyance, les organisations culturelles, qui sont également appelées « les marges ».

- ***L'économie solidaire*** : est une nouvelle forme de l'économie sociale qui se concentre sur les initiatives de développement local, de réinsertion et de lutte contre l'exclusion.

¹ LegiFrance, les autres textes législatifs et réglementaires, « Loi N°2014-856 du 31 juillet 2014 relative à l'économie sociale et solidaire – Article 11 », consulter le 13 janvier 2020.

² Loi N°2014-856 du 31 juillet 2014 relative à l'économie sociale et solidaire ».

³ BpiFrance, « Les structures de l'économie sociale et solidaire (ESS) », publié en février 2017.

L'Économie Sociale et Solidaire regroupe l'ensemble des structures économiques dont le statut, l'organisation, le fonctionnement et l'activité sont basés sur les principes de la solidarité, de l'équité et de l'utilité sociale. Ces structures ont notamment pour objectif de favoriser la création d'emplois dans une perspective d'insertion et/ou réinsertion, ainsi qu'une plus grande cohésion sociale.⁴».

- ***Un but autre que le seul partage des bénéfices*** : par cette première reformulation, on peut intégrer des entités différentes que les sociétés commerciales et les fondations.
- ***Une gouvernance démocratique*** : est définie et organisée par les statuts qui prévoient l'information et la participation des associés, des salariés et des parties concernées par les réalisations de l'entreprise.
- ***Une lucrativité limitée*** : la majorité des bénéfices des ESS est consacrée au maintien ou au développement de l'activité de l'entreprise. Les réserves obligatoires constituées ne sont ni partageables ni distribuables, d'où la limitation de la lucrativité.

Enfin, la loi n°2014-856 qui a été promulguée en juillet 2014 et complétée en septembre 2016 prévoit un dispositif d'agrément réactualisé dit « ESUS » ou Entreprise Solidaire d'Utilité Sociale. Cet agrément est la pierre angulaire de l'obtention de financements pour les ESS.

En termes de chiffres, l'ESS en 2015, pour le territoire français, comptait et représentait :

- 2.37 millions de salariés ;
- 221 325 structures labellisées ESS ;
- 10.5% de l'emploi total ;
- 13.9% des emplois privés ;
- 15% de l'emploi des femmes ;
- 25% de salariés depuis 2000 ;

⁴ YOUMATTER, « Économie Sociale et Solidaire (ESS) : définitions, acteurs, réglementation », modifié le 3 novembre 2019.

- Et en termes de projection, 600 000 postes disponibles en 2020 dans le cadre de créations et remplacements des retraités.

Toujours dans le cadre de la nécessité de compréhension du sujet de recherche, après avoir vu les notions de base de l'ESS, il faudrait également voir le cadre théorique, pratique et légal des subventions.

La loi N°2014-856 du 31 juillet 2014 nous apporte la définition légale des subventions⁵ : *« Constituent des subventions, au sens de la présente loi, les contributions facultatives de toute nature, valorisées dans l'acte d'attribution, décidée par les autorités administratives et les organismes chargés de la gestion d'un service public industriel et commercial, justifié par un intérêt général et destiné à la réalisation d'une action ou d'un projet d'investissement, à la contribution au développement d'activités ou au financement global de l'activité de l'organisme de droit privé bénéficiaire. Ces actions, projets ou activités sont initiés, définis et mis en œuvre par les organismes de droit privé bénéficiaires. Ces contributions ne peuvent constituer la rémunération de prestations individualisées répondant aux besoins des autorités ou organismes qui les accordent. »*

De cette définition découlent les caractéristiques juridiques d'une subvention. Ainsi, elle :

- Ne répond pas à un besoin exprimé par une autorité publique, mais plutôt à l'initiative d'une association. De ce fait, la raison d'être d'une association n'est pas relative au besoin propre et spécifique d'une autorité publique ;
- Ne peut être considérée comme la contrepartie d'une prestation de service ;
- Ne peut pas excéder le coût de mise en œuvre du projet de l'association. Toutefois, l'association peut réaliser un excédent qualifié de raisonnable ;
- Est discrétionnaire ;
- Se doit de satisfaire l'intérêt général ou local ;
- Peut financer un investissement ou le fonctionnement général ou un projet déterminé.

⁵ Marie LAMY, OPENASSO, « Quel cadre légal d'une subvention ? », publié le 4 mai 2018.

La réglementation de l'attribution d'une subvention prévoit en outre que :

- *Si la subvention dépasse le seuil du montant de 23 000 euros*, les partenaires sont dans l'obligation de passer une convention d'objectifs avec l'association (annuelle ou pluriannuelle) qui devra préciser les modalités suivantes : objet, montant et condition d'utilisation de la subvention.
- *Si la subvention dépasse le montant de 153 000 euros*, des obligations supplémentaires doivent être respectées par les associations et les organismes financeurs :
 - Les obligations supplémentaires des associations : commissaire aux comptes (CAC), publication des comptes au journal officiel.
 - Les obligations supplémentaires des organismes financeurs : contrôle d'attribution et d'utilisation des fonds.

De ce fait, toutes les associations qui ont reçu des subventions sont tenues de produire des budgets et des comptes pour l'organisme financeur qui leur a octroyé la subvention, du fait qu'elle est assujettie aux vérifications des comptes du trésor et de l'inspection générale des finances, et au contrôle de la cour des comptes ou des chambres régionales.

Cependant, une subvention doit être utilisée conformément à l'objet pour lequel elle a été accordée à l'association et celle-ci est amenée à justifier l'utilisation des fonds perçus.

Face à la nécessité et aux besoins en financement des associations dans l'ESS, face à une baisse du financement de la part de l'administratif, et face à l'exigence des organismes financeurs privés en matière de subvention, la nécessité d'une gestion comptable et financière optimale et l'accompagnement de l'expert-comptable deviennent incontournables pour ces associations. Ce qui nous ramène à la définition de la problématique de ce travail de recherche suivante : « ***Comment l'expert-comptable peut-il accompagner un groupement d'agriculteurs biologiques dans la mise en place d'un système de gestion de projet liée aux subventions et quelles seraient les apports et les diligences de l'expert-comptable afin de justifier l'utilisation des fonds perçus ?*** »

Afin de développer une mission d'accompagnement pour un groupement d'agriculteurs biologiques (GAB) et afin d'apporter des éléments de réponse à notre travail de recherche, nous sommes amenés à structurer notre mémoire comme suit :

- **La première partie** du travail sera consacrée à : l'utilisation des subventions dans les structures engagées dans l'économie sociale et solidaire et la mission de l'expert-comptable relative à la justification des fonds perçus. Dans un premier temps, nous y définirons plus précisément les notions « d'économie sociale et solidaire » (ESS) et de « subventions » qui sont fondamentales pour une bonne appréhension du sujet. Par la suite, nous évoquerons les difficultés inhérentes aux financements des entités subventionnées engagées dans l'économie sociale et solidaire, notamment au regard de la gestion de trésorerie et de la réduction des financements publics. Ensuite, nous décrirons les contours et les enjeux de cette nouvelle mission. L'objectif est d'apporter une valeur ajoutée pour les entités accompagnées via des outils et des méthodes de travail pour qu'elles soient en mesure de suivre plus efficacement les financements reçus. Dès lors, il est important de mettre en évidence les intérêts de cette mission. Dans cette partie, nous soulignerons donc le fait :
 - Qu'il s'agit d'une nouvelle mission pour les cabinets d'expertise comptable à développer et qui s'inscrit parfaitement dans la continuité de l'adaptation et des transformations actuellement à l'œuvre au sein de la profession ;
 - Que les résultats de cette mission représentent un outil de communication interne et externe nécessaires pour les associations subventionnées.

- **La deuxième partie** décrira donc la mise en œuvre du nouvel outil au sein d'un Groupement d'Agriculteurs biologiques (GAB). C'est justement ce GAB qui servira de fil rouge dans cette partie pour ancrer les explications dans une réalité concrète et ainsi présenter les enjeux et les défis, les problèmes rencontrés et les solutions proposées dans une perspective plus générale. Cette partie débutera donc par une description du fonctionnement des groupements engagés dans l'ESS afin de cerner, à la fois, les aspects juridiques, comptables et fiscaux de ces entités. Ensuite, nous exposerons la

mise en œuvre du nouvel outil au sein d'un GAB subventionné ainsi que son utilisation et son contrôle. Enfin, sachant que cette mission se déploie en « mode projet », c'est-à-dire qu'elle répond à des objectifs précis en termes de contenus et de qualité des informations, nous présenterons également le rapport de la gestion de projet qui sera ensuite présenté à la Direction de ces entités.

PREMIÈRE PARTIE : L'UTILISATION DES SUBVENTIONS DANS LES STRUCTURES ENGAGÉES DANS L'ÉCONOMIE SOCIALE ET SOLIDAIRE ET LA MISSION DE L'EXPERT- COMPTABLE RELATIVE A LA JUSTIFICATION DES FONDS PERÇUS

Chapitre 1 : Définition de l'économie sociale et solidaire (ESS) et des subventions

Section 1 : L'économie sociale et solidaire

1. Sa composition

Les acteurs de l'ESS, Economie Sociale et Solidaire, relèvent de champs très divers : environnementaux (notamment avec les structures de la transition énergétique citoyenne), financiers, producteurs en circuits courts, etc. Ils se caractérisent par la coopération (comme dans les Pôles territoriaux de coopération économique) et par l'innovation dans le domaine du travail et de l'emploi.

Les acteurs composants l'ESS en France sont :

- Le CNCRES ou le Conseil National des Chambres Régionales de l'Economie Sociale ;
- Le Mouvement associatif ;
- Le Coop FR représentant les coopératives ;
- Le MOUVES ou Mouvement des Entrepreneurs Sociaux ;
- La FNMF ou Fédération Nationale de la Mutualité Française ;
- Le MES ou Mouvement pour l'Economie Solidaire ;
- La fédération des Entreprises d'Insertion ;

2. Son domaine

L'ESS concerne plusieurs domaines d'activités en France qui sont représentés et explicités par :

- **Les acteurs statutaires** : représentés par les entreprises de l'économie sociale qui ont également fait l'objet d'une spécification dans la loi n°2014-86 du 31 juillet 2014 dans son premier article, qui stipule que : « *les personnes morales de droit privé constituées sous forme de coopératives, de mutuelles, de fondations, ou d'associations régies par la loi du 1er juillet 1901 sont les entreprises de l'économie sociale* ».
- Parmi **les coopératives**, nous pouvons distinguer :
 - Les coopératives d'entrepreneurs : dans le domaine de l'agriculture, de l'artisanat, du transport, du commerce, etc.
 - Les usagers : cas des banques, consommateurs, etc.
 - Les salariés : SCOP, SCIC

Sur le plan réglementaire, les coopératives sont toutes régies par la loi de 1947. Toutefois, les SCOP sont également régies par la loi de 1978 et les SCIC par la Loi de 2001.

En termes de particularités, les coopératives ont la possibilité de verser leurs excédents à leurs membres qui sont associés et peuvent rémunérer leur capital suivant les lois spécifiques de chaque coopérative. Nous pouvons citer à titre d'exemple de coopérative les Caisses d'Épargne.

- **Les associations** : sont généralement régies par la loi de 1901. Il s'agit d'entités à but non lucratif, mais ayant la possibilité d'employer des salariés.
- **Les fondations** : la fondation, selon l'article 18 de la loi du 23 juillet 1987, peut être définie comme étant « *l'acte par lequel une ou plusieurs personnes (famille) physique ou morale prennent la décision d'octroyer des biens*

d'une manière irrévocable, des droits ou des ressources en vue de la réalisation d'une œuvre d'intérêt général à but non lucratif».⁶

- **Les mutuelles** : sont des entités qui se créent sur la base d'une solidarité professionnelle ou territoriale. Elles ont généralement comme objectif la couverture de risques comme la santé ou l'assurance, et sont également à but non lucratif.
- **Les entreprises solidaires** : poursuivent une finalité sociale au regard de leurs activités marchandes et concurrentielles. Elles bénéficient de droit de l'agrément ESUS et par conséquent, de dispositifs financiers spécifiques.
- **Les entreprises adaptées et les ESAT** : ces entités ont pour objectif l'intégration d'une manière durable des travailleurs handicapés dans l'emploi.
- **Les Structures d'Insertion par l'Activité Economique ou SIAE** : connaissent plusieurs formes :
 - **Les ETTI** : ou Entreprise de Travail Temporaire d'Insertion ;
 - **Les GEIQ** : ou Groupement d'Employeurs pour l'Insertion et la Qualification ;
 - **Les CHRS** : ou ateliers de centres d'hébergements.

Les entités dans cette structure proposent des activités économiques très diverses comme : le nettoyage industriel, la restauration, les aides à domicile, etc. Elles offrent des accompagnements afin de prendre en considération les problèmes de la personne comme la santé, le logement, la formation, etc.

- **Les Sociétés Commerciales d'Utilité Sociale** : La loi autorise également les sociétés commerciales ESS à recevoir l'agrément ESUS et à pouvoir bénéficier d'avantages fiscaux, parmi lesquels nous pouvons citer l'obtention des fonds issus de l'épargne salariale et solidaire, ainsi que le

6

<http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000874956&fastPos=2&fastReqId=1168644099&categorieLien=cid&oldAction=rechTexte>

bénéfice de dispositifs de financements de la part de Bpifrance. Cependant, afin de pouvoir être immatriculées au Registre du Commerce et des Sociétés (RCS), sous l'appellation d'entreprise de l'économie sociale et solidaire, ces sociétés doivent répondre aux exigences suivantes :

- Le respect des trois valeurs de l'économie sociale et solidaire, qui se matérialisent par une mise en évidence dans leurs statuts :
 - La composition et le mode de fonctionnement des organes de direction qui met en exergue et atteste d'une gouvernance démocratique,
 - L'affectation de la majorité des bénéfices de la société au maintien ou au développement de son activité,
 - L'absence de partage et de distribution des réserves obligatoires constituées.
- Rechercher une utilité sociale : consiste à avoir comme objectifs de soutenir des personnes fragiles, du fait de leur situation économique, sociale ou personnelle ; et de contribuer à la lutte contre les exclusions sociales et les inégalités dans le cadre de l'éducation à la citoyenneté, à la préservation et au développement du lien social ; enfin, de contribuer au développement durable, à la transition énergétique ou à la solidarité internationale, sous réserve que l'activité de la société commerciale d'utilité sociale soit liée à l'un des objectifs ci-dessous :
 - L'application du principe de gestion selon lequel au moins 50% de ses bénéfices, après imputation des pertes antérieures, se doivent d'alimenter le report bénéficiaire et les réserves obligatoires.
 - Le fonds de développement, réserve statutaire obligatoire, doit se voir affecter 20% des bénéfices, tant que le montant total des diverses réserves n'atteint pas 20 % du capital social.
 - L'interdiction pour la société d'amortissement du capital et de procéder à une réduction de capital non motivée par des pertes, sauf si cela assure la continuité de l'activité.

Section 2 : Les notions fondamentales relatives aux subventions

1. La subvention et l'intérêt général

1.1 Genèse

Étymologiquement, le terme « Subvention » vient du latin « subvenir » qui signifie aller au secours, venir au secours, aider une personne. Une subvention est une aide financière réelle, et ne constitue ni un prêt ni une avance de trésorerie, qui peut être accordée par plusieurs organismes financeurs comme : l'État, les collectivités territoriales, les organismes privés. L'objectif est de financer le développement ou la réalisation d'une activité ou d'une mission d'intérêt général, ou à titre de secours.

Il existe plusieurs types de subventions :

- **Les subventions économiques** : qui sont versées soit à des producteurs soit à des vendeurs, pouvant provenir de l'administration publique ou du privé, dans l'objectif d'avoir une baisse artificielle des prix de vente ou des prix de revient. L'INSEE définit les subventions économiques comme étant : *« un transfert courant sans contrepartie que les administrations publiques ou les institutions de l'Union Européenne versent à des producteurs résidents dans le but d'influencer leurs niveaux de production, leurs prix ou la rémunération des facteurs de production. Dans ce cas, on distingue les subventions sur les produits, versées par unité de bien ou de service produit ou importé, et les autres subventions sur la production »*.
- **Les subventions d'équilibre** : dont l'octroi vise à combler les pertes d'un organisme, d'une entreprise ou d'un secteur d'activité qui se doit d'être soutenu du fait de ses activités d'intérêt général, mais qui n'est pas rentable.
- **Les subventions d'exploitation ou de fonctionnement** : dont l'octroi a pour objectif de financer une quote part des charges ou des insuffisances de recettes.
- **Les subventions d'équipement** : dont l'accord a pour objectif de participer au financement des investissements ou des acquisitions d'immobilisations.

1.2 Textes réglementaires

Plusieurs textes réglementaires encadrent le domaine des subventions, parmi lesquels nous pouvons citer :

- ***La Loi ESS N°2014-856 du 31 juillet 2014*** : ce premier texte régit le cadre de l'ESS et apporte des précisions sur la définition et ses particularités comme suit : « *Constituent des subventions, au sens de la présente loi, les contributions facultatives de toute nature, valorisées dans l'acte d'attribution, décidées par les autorités administratives et les organismes chargés de la gestion d'un service public industriel et commercial, justifiées par un intérêt général et destinées à la réalisation d'une action ou d'un projet d'investissement, à la contribution au développement d'activités ou au financement global de l'activité de l'organisme de droit privé bénéficiaire. Ces actions, projets ou activités sont initiés, définis et mis en œuvre par les organismes de droit privé bénéficiaires. Ces contributions ne peuvent constituer la rémunération de prestations individualisées répondant aux besoins des autorités ou organismes qui les accordent.* ».

- ***La circulaire du 29 septembre 2015, adressée par le Premier ministre à l'ensemble des préfets, relative aux nouvelles relations entre les pouvoirs publics et les associations comporte les modèles de conventions euro compatibles*** : ce deuxième texte apporte une précision par rapport au modèle de convention relative à l'octroi de subventions utilisées.
 - Le modèle de convention pluriannuelle d'objectifs pour les subventions aux associations dont le montant est inférieur à 500 000 euros pendant une durée de 3 ans ;
 - Le modèle de convention pluriannuelle d'objectifs pour les subventions aux associations supérieures à 500 000 euros sur une période de 3 ans.⁷

⁷ http://circulaire.legifrance.gouv.fr/pdf/2015/09/cir_40062.pdf

- ***La circulaire du 24 décembre 2002 relative aux subventions de l'État aux associations, publiée au journal officiel le 27 décembre 2002*** : elle encadre les relations financières entre l'Etat et les organismes à caractères associatifs. Par cette circulaire, l'administration publique (le Premier Ministre) encourage les ministres et les secrétaires d'État à :
 - o Faire une évaluation des projets et des actions subventionnés ;
 - o Soumettre pour évaluation les demandes de subventions à une instance collégiale unique ;
 - o Centraliser et déconcentrer un ou plusieurs fonctionnaires référents des associations.

Enfin, cette circulaire apporte plus de clarification quant :

- Aux modalités d'attributions des subventions
- En termes de constitution, d'instruction de dossiers,
- À la décision attributive

et précise la réglementation sur le suivi des subventions en terme budgétaire et dans leurs utilisations.

Les autres textes réglementaires de référence qui entourent les domaines des subventions se trouvent en annexe 2 :

2. Les contraintes liées aux subventions

2.1 Contrôle de l'utilisation des fonds

Prévu par la loi 2014-856 du 31 juillet 2014, toutes les associations ou fondations ayant reçu une subvention sont tenues de produire des budgets et des comptes annuels à l'organisme financeur qui leur a accordé ces subventions.

Ces associations ou ces fondations peuvent faire l'objet de contrôles ou de vérifications comptables de la part du trésor et de l'inspection générale des finances ainsi que de la Cour des comptes.

2.2 Organe de contrôle

Il existe plusieurs organes de contrôles concernant les subventions, parmi lesquels nous pouvons citer : le Conseil d'État, les préfetures, les autres contrôles

publics dans les collectivités territoriales, les contrôles des juridictions financières comme la Cour des comptes ou la Chambre régionale des comptes, le contrôle par des services d'inspection des ministères, le contrôle par les autres organismes publics, le contrôle par le Commissaire aux Comptes (CAC) et bien évidemment le contrôle par les organismes financiers qui ont octroyé la subvention⁸.

- **Le Conseil d'État** : joue un rôle essentiel dans la reconnaissance d'utilité publique des associations et des fondations. Cette reconnaissance prend la forme d'un décret après une instruction réalisée par le ministère de l'Intérieur. Dans le cadre de la fiscalité des associations et des fondations, le Conseil d'État est le juge suprême, il joue un rôle déterminant dans l'élaboration des instructions fiscales spécifiques aux organismes à but non lucratif.
- **Les préfetures** : sont en charge de l'instruction de toutes les créations d'associations ou de fondations et de fonds de dotations. Elles sont ensuite en charge de la transmission des dossiers, après vérifications, aux Journaux officiels. La publication de la création aux journaux officiels matérialise l'acte de naissance officiel de ces organismes.
- **Les organes de contrôle dans les collectivités territoriales** : contrôlent surtout les associations exerçant des activités de loisirs, les organismes de formation et les établissements sanitaires et sociaux. L'Ordonnance N°82-213 du 2 mars 1982 prévoit que tout organisme qui bénéficie de subventions publiques peut faire l'objet d'un contrôle et de vérifications de la part des contrôleurs financiers attachés aux ministères concernés. Les contrôles rattachés aux ministères concernent l'emploi de toute subvention étatique d'un montant supérieur à 7 622 euros. Les collectivités territoriales sont également des organes de contrôle pouvant vérifier les pièces justificatives de l'utilisation des subventions. Ces collectivités territoriales ont également la faculté d'imposer des redditions préalables de comptes relatifs à l'emploi des subventions

⁸ Sébastien DEMAY, COMPTAZINE, « les divers organes de contrôle des associations », publié le 20 février 2012.

affectées. Dans ce cas, une copie certifiée de leur budget et de leurs comptes généraux au titre de chaque exercice leur est nécessaire.⁹

- ***Les contrôles des juridictions financières comme la Cour des comptes*** : ces contrôles sont régis par plusieurs Lois, dont :
 - o La loi du 10 juillet 1982 auprès des organismes bénéficiant du concours financier de l'État ou d'une autre personne morale soumise à son contrôle

Si le financement est explicitement affecté à l'association ou à la fondation, le contrôle de la part des juridictions financières se limitera aux comptes d'emploi des concours financiers. Dans le cas contraire, le contrôle portera sur l'ensemble des comptes et de la gestion de l'association ou de la fondation.

- ***Le contrôle par les services d'inspection des ministères*** : L'Ordonnance du 23 septembre 1958 prévoit que : « *tous les organismes subventionnés, dont la gestion n'est pas assujettie aux règles de la comptabilité publique et, quelles que soient leur forme juridique et la forme des subventions qui leur ont été attribuées par l'État, une collectivité locale ou un établissement public, est soumise aux vérifications des comptables supérieurs du Trésor et de l'Inspection générale des Finances ainsi qu'au contrôle de la Cour des Comptes. L'exercice de ces droits de vérification et de contrôle reste limité à l'utilisation des subventions, dont la destination doit demeurer conforme au but pour lequel elles ont été consenties.* » Le Décret-Loi du 30 octobre 1935 prévoit également que : « *tous groupements, associations, œuvres ou entreprises privées ayant reçu une ou plusieurs subventions dans l'année en cours 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.* » Enfin, le Décret-Loi du 2 mai 1938 article 14 précise une obligation similaire par rapport aux services de l'état ayant accordé une subvention.

⁹ https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/BOFiP-GCP/2016/gcp160008.pdf

- **Le contrôle par les autres organismes publics** : sont :
 - Le CGEFI ou Le Contrôle Général Économique et Financier est placé sous l'autorité du ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie.
 - La MILOS ou la Mission Interministérielle d'Inspection du Logement Social.
 - L'ANPEEC ou L'Agence Nationale pour la Participation des Employeurs à l'Effort de Construction.
 - La Cour des Comptes européenne, dans le cas d'une subvention provenant de l'Union européenne.
 - L'OLAF ou L'Office européen de Lutte Anti-Fraude qui est l'instrument d'investigation administrative de l'Union européenne.
 - Le TRACFIN qui est l'organe de lutte contre les blanchiments d'argent.
 - Le SCPC ou le Service Central de Prévention de la Corruption.

- **Le contrôle par le Commissaire aux Comptes** : dont nous verrons les détails plus loin dans ce travail de recherche. Ce contrôle a pour objectif la certification des comptes des associations

Section 3 : Les conséquences du lien étroit entre les financeurs et les bénéficiaires de subventions

1. L'assujettissement à une réglementation de plus en plus stricte

1.1 Subvention discrétionnaire

L'acte de subventionner est discrétionnaire, ce qui le distingue des contributions obligatoires versées en application des lois et règlements.

Les associations ne disposent d'aucun droit à percevoir des subventions. Le principe veut que « *l'attribution d'une subvention ne constitue pas un droit pour les personnes remplissant les conditions légales pour l'obtenir* » (Conseil d'Etat 25 Septembre 1995, N°155970, « Association Civic »). La décision appartient à la seule autorité publique qui n'a d'ailleurs pas à la motiver.

Pour preuve, les subventions sont de plus en plus remplacées par la commande publique. L'évolution des réglementations explique pour une part cette transformation progressive des modalités du financement public, mais elle sert aussi d'argument aux collectivités publiques pour justifier les formes des financements accordés. Celles-ci ont une tendance croissante à privilégier la commande publique, notamment les appels d'offres, qui leur permettent de formater l'action des associations en fonction de leurs politiques propres, et d'avoir une plus grande visibilité dans les actions mises en place.

Il a été constaté entre 2005 et 2017 une baisse de 7 points du volume de subventions de l'État, et une baisse également des commandes publiques.¹⁰

1.2 Compte-rendu financier

Toute association ayant bénéficié d'une subvention doit justifier d'une manière permanente l'emploi des fonds reçus auprès de l'administration (dans le cas où la subvention provient de l'administration publique) ou auprès des organismes financiers l'ayant octroyé.

Cette justification de l'utilisation de fonds concerne les pièces justificatives des dépenses et toutes les pièces relatives à l'utilisation des fonds reçus à titre de subvention. Le Décret-Loi du 2 mai 1938 prévoit dans son article 14 que tout refus de communication de ces pièces entraîne directement la suppression de la subvention.

La Circulaire du 24 décembre 2002 prévoit que le service ayant accordé la subvention à l'association doit vérifier si celle-ci a fait l'objet d'une utilisation conforme à son objet. Dans ce cadre, il est tenu de vérifier et de contrôler cette utilisation à partir des documents que l'association lui aura transmis au plus tard le

¹⁰ 2019, les chiffres clés de la vie associative, consulté sur le site <https://injep.fr/wp-content/uploads/2019/07/Chiffres-cles-Vie-associative-2019.pdf>

dernier jour du sixième mois suivant la clôture de l'exercice au titre duquel la subvention a été octroyée et allouée¹¹. Ces pièces justificatives sont :

- ***Le compte rendu financier*** prévu par la loi n°2000-321 du 12 avril 2000, et établi par l'association à partir du moment où la subvention a été affectée à une dépense déterminée.
- ***Les comptes approuvés et certifiés par un CAC ainsi que le rapport d'activité***

Dans le cas d'un retard ou d'un refus de communication de la part de l'association, des sanctions peuvent être encourues. Enfin, toutes les subventions n'ayant pas fait l'objet d'une affectation à une dépense déterminée seront reversées au trésor public.

En d'autres termes, le compte rendu financier doit être déposé auprès de l'autorité administrative ayant octroyé la subvention à l'association dans les délais cités auparavant. D'autres détails concernant le compte rendu financier sont apportés par la réglementation concernant les subventions d'un montant supérieur à 23 000 euros et les subventions supérieures à 153 000 euros¹².

- ***Cas des subventions dont le montant est supérieur à 23 000 euros*** mais inférieur à 153 000 euros : elles devront dans un premier temps faire l'objet de convention entre l'association bénéficiaire et l'organisme de financement et doivent faire l'objet d'un compte rendu par rapport à l'utilisation des fonds perçus de la part de l'association bénéficiaire.
- ***Cas des subventions dont le montant est supérieur à 153 000 euros*** : les obligations sont les suivantes :
 - La formalisation d'une comptabilité conforme au plan comptable des associations, devant comporter : un compte de résultat, un bilan et une annexe (compte d'emploi des ressources pour les dons) ;
 - Faire contrôler et certifier leurs comptes par un Commissaire aux Comptes qui est désigné par l'assemblée générale ;

¹¹Circulaire du 24 décembre 2002 relative aux subventions de l'État aux associations, « améliorer l'octroi et le suivi des subventions accordées aux associations », publié au journal officiel le 27 décembre 2002

¹² Laurent Samuel, Association 1901, « Obligation des associations bénéficiaires de subventions publiques », publié le 22 mai 2019.

- Transmettre chaque année les documents comptables à la direction du journal à des fins de communication et de publicité.

La formalisation de la comptabilité exige de ces structures de solides compétences, car cette comptabilité est la base de l'obtention de financement par l'intermédiaire de la capacité à rendre compte de l'utilisation des fonds perçus. À moins d'avoir l'expérience professionnelle et les compétences adéquates, les dirigeants de ces structures de l'ESS doivent confier ces activités à un professionnel de la comptabilité afin de garantir la pérennité de leurs associations et la continuité de leurs exploitations pour ainsi éviter de se voir contraindre à reverser les subventions perçues.

2. La surveillance des bénéficiaires de subventions

2.1 Certification des comptes (CAC) de l'association

La nomination obligatoire du CAC dans les associations a été progressivement étendue depuis le 1er Mars 1984.

Les obligations comptables des associations et la nécessité de nommer un commissaire aux comptes sont déterminées en fonction de la taille, de l'activité et du type de ressources de chaque association. Il s'agit soit d'une obligation statutaire ou bien d'une désignation volontaire.

La NEP 910 (certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L 823-12-1 du Code de Commerce) ne s'applique pas aux associations et fondations. Le pack PA fournit par la CNCC pourra être utilisé par le CAC dès sa nomination suite au franchissement de seuils :

- 153 k€ de subventions publiques
- 3.1 M€ de chiffre d'affaires, 1.55 M€ de total de bilan, 50 salariés (2 des 3 seuils).

Dans le cadre de sa mission, le CAC se doit de considérer le système d'information mis en place au sein de l'association.

La prise en compte du système d'information par le CAC entre dans le cadre de son approche par les risques dans sa mission de certification des comptes, dans l'objectif d'identification des forces et des faiblesses du système d'information, dans le traitement et l'élaboration des documents comptables et financiers¹³. La performance du système d'information de l'association devrait lui permettre de :

- Produire une information financière et économique fiable, transparente et sincère ;
- De justifier l'utilisation des fonds publics perçus et les assiettes de subvention ;
- De retracer les coûts liés à chacune des actions.

Cependant, l'évaluation et l'analyse du système d'information de l'association permettent aux CAC d'apprécier la fiabilité et la pertinence des informations comptables et des états financiers de l'association.

Mais le CAC se doit également d'apporter son opinion et son jugement sur les comptes annuels de l'association et peut-être amené à attester de la réalisation de dépenses dans le cadre de conventions de subventions.

Le professionnel se doit également de vérifier les outils mis en place au sein de l'association afin de pouvoir apprécier les actions réalisées d'une manière qualitative et quantitative.

Outre le système d'information au sein de l'association, le CAC prend également en charge la justification de la consommation des dépenses publiques. Cette activité concerne la justification de l'emploi de la subvention par l'association bénéficiaire. Elle repose sur la justification des dépenses consommées par le projet de l'association. Pour cela, le commissaire aux comptes doit, pour chacune des subventions attribuées dans la convention, vérifier la réalité de la consommation des fonds et apporter une validation par rapport au montant de ceux dédiés provisionnés au bilan de l'association.

¹³ La revue fiduciaire, guide des associations, « contrôle des subventions, distinction entre subvention, prestation de services et redevance de délégation de service public », publié en décembre 2018.

Afin de pouvoir apporter une justification par rapport aux dépenses, l'association se doit d'être dotée d'un outil de gestion lui permettant de suivre la progression des dépenses en rapport avec le projet et de justifier correctement l'utilisation de la subvention. Parmi ces outils, on peut citer le cas de la comptabilité analytique, de la comptabilité générale et de la comptabilité de gestion. Dans le cas de la disponibilité de ces outils au sein de l'association, le CAC procédera alors lors de ces travaux au sein de l'association :

- À la vérification de la concordance entre la comptabilité analytique et la comptabilité générale pour vérifier si les charges et les produits de l'exercice sont correctement positionnés par rapport aux projets financés ;
- A faire le rapprochement entre le résultat de la comptabilité analytique et le résultat de la comptabilité budgétaire ou résultat prévisionnel prévu dans la convention.

Dans le cadre de la vérification du CAC de la comptabilité analytique, la justification des dépenses passe obligatoirement par les contrôles de l'affectation des coûts directs et de la cohérence de l'évaluation des coûts indirects. Quoi qu'il en soit, les charges imputées à un projet doivent être liées à ce projet et doivent être conformes à la convention, et enfin, faire l'objet d'une facturation ou d'un document probant équivalent.

Dans le cas de la vérification et du contrôle des coûts indirects, le CAC doit attester que les fonds déclarés sont conformes aux comptes de l'entité et de leur juste affectation.

2.2 Absence de contrôle de l'utilisation des fonds

La réglementation en vigueur concernant les subventions prévoit plusieurs mesures de contrôle de l'utilisation des fonds perçus par les structures bénéficiaires. Les subventions doivent faire l'objet de contrôle conformément à la Loi n°2000-32 du 12 avril 2000, relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec l'administration et de son décret d'application n°2001-495 du 6 juin 2011¹⁴. Cette

¹⁴ Guide d'Usage de la Subvention Association, pouvoir publics : un cadre partenarial rénové 2017-2018, page 14.

réglementation permet à l'État de s'assurer de la bonne affectation des subventions par les entités bénéficiaires, qui doivent être utilisées conformément à leur objet et dont l'utilisation des fonds doit être justifiée.

Chapitre 2 : Le fonctionnement des groupements engagés dans l'ESS

Section 1 : Les structures et les aspects juridiques de ces groupements

1. Le rôle des différents organes

Le rôle des différents organes au sein d'un groupement dans l'ESS est défini par la gouvernance de l'organisation. La gouvernance définit les relations entre les différents organes statutaires, qui peuvent être différentes. Néanmoins, nous pouvons remarquer dans la structure classique les organes suivants : Assemblée Générale (AG), Conseil d'Administration (CA), un bureau, un trésorier et un secrétaire.

De ce fait, l'organisation peut définir ses propres règles pour son fonctionnement quotidien ou légal. Toutefois, il est essentiel de déterminer qui fait quoi et qui a le pouvoir de faire quoi pour mieux appréhender son organisation.

Concernant la spécificité des structures dans l'ESS, nous pouvons citer que :

- La gouvernance est assurée par les administrateurs élus parmi les membres ;
- Les décisions se prennent d'une manière collective suivant le principe démocratique se fondant sur un équilibre des voix entre les personnes (1 personne équivaut à 1 voix) ;
- Les différents acteurs de la structure peuvent être associés aux décisions. C'est le cas par exemple : d'un usager en tant qu'administrateur dans une association et d'un salarié en tant qu'associé dans une coopérative ;

En termes de statuts juridiques, les agencements de l'ESS se définissent à partir de leurs règlements qui matérialisent le contrat déterminant les rapports entre les membres et formalisant les caractéristiques organisationnelles : objet social, localisation, instances, composition des membres, modalités d'adhésion, modalités de participation, de dissolution.

En termes d'organes décisionnaires :

- ***L'assemblée générale*** représente l'organe garant de la décision démocratique au sein de la structure. Elle est composée de l'ensemble des membres de la structure, elle approuve ou désapprouve le rapport d'activité et le budget et valide ou non les orientations stratégiques. Cette Assemblée doit se réunir au moins une fois par an, afin de valider, par l'intermédiaire d'un vote démocratique, les décisions et l'adhésion de nouveaux élus.

- ***Le conseil d'administration*** : est composé des administrateurs élus lors de l'assemblée générale. Il définit les orientations stratégiques, gère le côté institutionnel et politique de la structure. Il doit se réunir au moins 2 fois par an en vue de la préparation de l'assemblée générale.

La gouvernance est en charge de désigner la manière dont le pouvoir est exercé et organisé dans la structure, dans l'objectif de permettre le bon fonctionnement et assurer un contrôle. En fonction des statuts de l'organisation, il peut exister d'autres instances au sein de la structure : les instances décisionnaires et les instances consultatives :

- ***Les instances décisionnaires*** : concernent le bureau et le conseil de surveillance :
 - ***Le bureau*** : gère les affaires courantes en concertation avec la direction. Il s'agit alors d'un organe exécutif. Le président assure la responsabilité pénale de la structure.
 - ***Le conseil de surveillance*** : Il s'agit également d'un organe exécutif qui est composé d'élus bénévoles ou sociétaires en

charge du contrôle des orientations et de l'exécution des décisions votées par l'assemblée générale.

- **Les instances consultatives** : sont les conseils d'usagers, les conseils de vie sociale,

Enfin, voici la répartition des rôles au sein de la structure :

- *L'administrateur élu* : cette fonction est de nature bénévole. Il impulse le projet, décide des choix d'orientation et contrôle la mise en œuvre.
- *L'usager-adhérent* : bénéficie des biens et services et peut contribuer aux choix d'orientation dans les instances de prise de décisions.
- *Le bénévole* : prend part aux actions inscrites dans le projet de la structure en complémentarité avec les salariés, mais sans rapport de subordination. Il peut également contribuer aux choix d'orientations dans le cas où il est un administrateur élu.
- *Le salarié-dirigeant* : en charge de mettre en œuvre les choix d'orientations. Dans le cadre d'une délégation, il peut être le responsable de l'organisation, de la gestion et du développement de la structure ainsi que du management des personnes.
- *Le simple salarié* : assure les activités définies dans sa fiche de poste dans le cadre d'un contrat de travail.

2. Les relations juridiques avec les organes, le personnel et les tiers

Les relations juridiques avec les organes, le personnel et les tiers concernent la responsabilité civile et la responsabilité pénale. Pour cela, il faut déterminer l'organe compétent pour prendre des décisions au sein de la structure en ESS.

La détermination de l'organe de décision permet de connaître les personnes qui seront amenées à réparer les conséquences dommageables pouvant être causées par une décision (on parle alors de responsabilité civile), les conséquences qui peuvent être sanctionnées pénalement pour l'infraction commise (on parle alors de responsabilité pénale). À défaut de la détermination de l'organe de décision, les juges pourraient impliquer d'autres personnes.

Plusieurs paramètres sont à prendre en compte dans ce sens, à savoir : l'étendue des mandats, la délégation de pouvoir et l'organe par défaut :

- ***L'étendue des mandats*** : L'article 1984 du Code civil définit le mandat comme étant « *un acte par lequel une personne donne à une autre personne le pouvoir de faire quelque chose en son nom* ». L'étendue d'un mandat est définie par la répartition des pouvoirs de chaque organe ou dirigeant. Dans le cas d'un non-respect de la délimitation du mandat, qui peut se traduire par la prise de décisions ne relevant pas de la compétence mandatée, la responsabilité civile du dirigeant peut être engagée. L'article 1992, alinéa 1 du Code Civil précise que le dirigeant mandataire répond non seulement du dol, mais encore des fautes commises dans sa gestion. Sa responsabilité civile personnelle peut également être engagée vis-à-vis des tiers dans le cas où il commet des fautes détachables de ses fonctions. C'est pourquoi il est vivement recommandé que chacun respecte l'étendue de son mandat.

- ***La délégation de pouvoir*** : consacrée par la jurisprudence, la délégation de pouvoir est un moyen qui permet au dirigeant d'être exonéré de sa responsabilité pénale par la présentation de la preuve qu'il a délégué ses pouvoirs à une personne pourvue de compétence, d'autorité et de moyens. La délégation est définie par l'article 1336 du Code Civil modifiée par l'ordonnance n°2016-131 du 10 février 2016 comme étant : « *une opération par laquelle une personne (déléguant), obtient d'une autre personne (le délégué), qu'elle s'oblige envers une troisième personne (le délégataire), qui l'accepte comme débiteur* ». Aucune précision n'a été apportée par rapport aux critères permettant de caractériser une délégation de pouvoir sur le plan pénal. La validité d'une délégation de pouvoir dépend du fait qu'elle soit exempte de toute ambiguïté, qu'elle soit précise, limitée dans le temps et stable. Elle doit également être écrite. Si la délégation de pouvoir est légitime et valablement formée, elle entraînerait :
 - Une exonération de responsabilité pénale du dirigeant de l'association sauf participation personnelle à l'infraction ;
 - L'engagement de la responsabilité pénale du délégataire ou subdélégué ;

- L'engagement de la responsabilité pénale de toute personne ayant concouru à l'infraction ;
- L'engagement de la responsabilité pénale de la personne morale.

La délégation de pouvoirs est très utile dans les associations quand le dirigeant bénévole ne dispose pas du temps à l'exercice de ses fonctions. C'est un outil adapté, le délégataire demeure placé sous la surveillance du délégant.

Il est à préciser toutefois que la délégation est considérée comme nulle, si elle est faite à plusieurs personnes pour l'exécution d'un même travail.

- ***L'organe par défaut*** : définir les pouvoirs des différentes personnes au sein de l'association doit être mené avec beaucoup d'attention. L'attribution d'un même pouvoir à plusieurs organes peut mettre en difficulté le dirigeant. Dans le cas d'un problème éventuel, la décision finale incombera à l'organe de gestion par défaut, qui dispose de tous les pouvoirs sans que ceux-ci n'aient été attribués à d'autres organes. Dans le cas où rien n'a été prévu dans les statuts de l'organisation, il faudra de fait convoquer une assemblée générale, seul organe souverain. Dans le cadre du droit, il est nécessaire de déterminer exactement qui est le représentant légal de l'association. Aucun texte ne précise qu'il s'agit forcément du président, c'est pourquoi, à défaut d'une définition du représentant légal dans les statuts, il faut faire délibérer en Assemblée Générale.

Section 2 : Leur régime comptable et fiscal

1. Les obligations comptables

Une fois dans le cadre de l'Économie Sociale et Solidaire, le Groupement d'Agriculteurs Biologiques est tenu par des obligations comptables.

Celles auxquelles les associations sont assujetties dépendent souvent de plusieurs critères : la taille de l'association, son activité, sa fiscalité, son mode de financement. Nous allons de ce fait voir les différentes obligations fiscales applicables aux groupements d'Agriculteurs Biologiques dans l'ESS.

Sur le plan comptable, le règlement 99-01 et le règlement CRC 2004-12 et 2008-12 prévoient l'utilisation d'un Plan comptable spécifique aux associations, dénommé : « Plan Comptable Associatif ».

Seules quelques associations sont tenues aux obligations de formalisation, de tenue d'une comptabilité et de l'établissement de comptes annuels (Bilan, compte de résultat et annexe), parmi lesquelles nous pouvons citer :

- Les associations reconnues d'utilité publique disposant de l'agrément ESUS ;
- Les associations bénéficiant de la générosité publique ;
- Les associations subventionnées avec un montant de subventions ou de dons dépassant 153 000 euros ;
- Les associations ayant une activité économique soumise aux impôts commerciaux ;
- Les associations bénéficiant d'une aide publique par an qui pourrait représenter plus de 50% de leur budget ou plus de 75 000 euros ;
- Les associations en redressement ou en liquidation judiciaire ;

Il existe toutefois des cas particuliers par rapport aux associations ayant une activité économique, à celles reconnues d'intérêt général et bénéficiant de financements publics :

- ***Pour le cas des associations ayant une activité économique*** : elles ont la possibilité de disposer d'une dispense d'annexe dans le cas où elles ne franchissent pas deux des trois seuils suivants :
 - Un total de bilan inférieur à 350 000 euros ;
 - Un chiffre d'affaires inférieur à 700 000 euros ;
 - Un effectif moyen inférieur à 10.

Dans le cas où l'association franchit deux des trois seuils ci-dessous, la nomination d'un CAC devient obligatoire :

- Un total de bilan supérieur à 1 550 000 euros ;
 - Un chiffre d'affaires supérieur à 3 100 000 euros ;
 - Un effectif moyen supérieur à 50.
- ***Les associations reconnues d'intérêt général*** : sont tenues par l'obligation de tenir une comptabilité et d'établir des comptes annuels. La nomination d'un CAC n'est pas obligatoire sauf pour les associations octroyant des avantages fiscaux.
- ***Pour les associations bénéficiant de financements publics*** : la tenue de la comptabilité et l'établissement des comptes annuels ne sont obligatoires que si elles bénéficient d'un financement public d'un montant supérieur à 23 000 euros. Dans ce cas, elles doivent transmettre, avec la demande de subvention, leurs comptes annuels approuvés et certifiés par un commissaire aux comptes.

Concernant l'obligation de recourir aux services d'un expert-comptable, aucune obligation ne va dans ce sens pour les associations. Toutefois, face aux exigences de réalisations des différentes obligations citées auparavant, le recours aux services du professionnel de la comptabilité nous semble nécessaire et incontournable.

Il est à préciser que pour les associations bénéficiant de subventions publiques dépassant 23 000 euros, les réglementations en vigueur exigent l'établissement d'une convention de subvention en bonne et due forme entre l'administration publique qui subventionne et l'association. Toutefois, le recours à l'élaboration et à la signature de cette convention de subvention est formellement recommandé pour les associations bénéficiant de subventions inférieures à ce seuil. La convention de subvention a pour valeur de contrat écrit entre le financeur et l'association bénéficiaire et décrit l'objet, le montant et les conditions d'utilisation de la subvention.

Pour le cas des associations bénéficiant de financements publics dépassant 153 000 euros, les obligations comptables sont les suivantes :

- L'établissement d'une comptabilité conforme au plan associatif comportant le compte de résultat, le bilan et l'annexe.
- Recourir au contrôle d'un CAC devant être désigné en assemblée générale.
- Transmettre chaque année les documents comptables à la direction du Journal Officiel de la République, en vue du respect de l'obligation de publication des comptes.

2. Les spécificités fiscales liées à leurs activités

Les subventions des associations sont normalement exonérées de TVA, sauf dans le cas où elles représentent la contrepartie ou le complément du prix d'une opération. Il faudra de ce fait apporter une clarification et une distinction par rapport aux points ci-dessous :

- ***Dans le cas où les sommes versées à titre de subventions représentent une contrepartie d'opération réalisée au profit de la partie l'ayant versée*** : cette opération figure dans le champ d'application de la TVA, sauf dans le cas exceptionnel d'une exonération : il en est ainsi par exemple pour la réalisation d'une prestation de service (étude) pour le compte d'une collectivité publique faisant l'objet d'une rémunération spécifique.
- ***Dans le cas où la subvention complète le prix d'une opération imposable*** : cette opération entre également dans le champ d'application de la TVA sauf exonération telle les subventions dont le versement ne présente pas un lien direct et immédiat avec le prix d'une livraison de biens ou d'une prestation de services, ne doivent pas être soumises à la TVA, et ce, même si économiquement elles participent indirectement à la formation du prix.

Pour être considérée comme subvention directement liée au prix, elle doit répondre aux conditions cumulatives suivantes :

- Être versée par un tiers à celui qui réalise la prestation ;
- Constituer la contrepartie totale ou partielle de la prestation ;

- Permettre au client de payer un prix inférieur au prix de marché ou à défaut, au prix de revient.

Chapitre 3 : Les problématiques inhérentes aux financements des groupements engagés dans l'économie sociale et solidaire

Section 1 : Les difficultés liées à la trésorerie de ces groupements

1. Leurs besoins en matière de finances

Les besoins en matière de finances des ESS ont été mis en évidence par l'étude menée par France Active et le Conseil National des Chambres régionales de l'Économie Sociale ou CNCRES en 2013¹⁵. Cette étude a été publiée le 7 juillet 2014 et a concerné près de 400 dirigeants d'associations, de mutuelles, d'entreprises coopératives, de l'insertion par l'activité économique dans trois régions pilotes des ESS, que sont : le Limousin, le Nord-Pas-de-Calais et la région Rhône-Alpes.

L'objectif de cette étude était de : « *mesurer l'équilibre économique de ces entités, leur accès au financement et leur relation avec la banque* ». Comme stipulé auparavant, les difficultés de trésorerie des ESS ont été les plus remarquées dans les résultats de cette étude. Malgré les différents financements dans ce secteur d'activité, voici quelques chiffres issus de cette étude :

- 40% des structures éprouvent des difficultés de trésorerie plusieurs fois dans l'année ;
- 17% ont traversé une situation bancaire critique en 2013.

Cette insuffisance de trésorerie se positionne en tête des problèmes de finances des coopératives et en troisième place pour les associations, alors que les associations et les coopératives sont en pleine expansion et développement en France.

¹⁵ Emilie ZAPALSKI, Banques des territoires, « Économie Sociale et Solidaire – 40% des structures de l'ESS rencontrent des problèmes de trésoreries, publié le 15 juillet 2014

Dans la répartition des choix de financement dans le cadre de recours à des subventions de ces acteurs de l'ESS, l'étude a mis en évidence les chiffres suivants :

- ***Pour les associations :***
 - Les investissements publics représentent 65% ;
 - Les investissements privés représentent près de 44% ;
 - Le financement par les ressources propres représente 58% ;
 - Les financements bancaires représentent 33%.

- ***Pour les coopératives :***
 - Les recours aux prêts classiques représentent 65% ;
 - La préférence des ressources propres représente près de 52%.

Enfin, en matière d'accompagnement, voici les chiffres résultant de cette étude :

- 59% des ESS se tournent vers les réseaux et fédérations ;
- 47.5% des ESS se tournent vers les dispositifs locaux d'accompagnement ou DLA : il s'agit d'un programme destiné aux structures d'utilité sociale visant à les accompagner pour permettre la construction de solutions destinées à pérenniser les emplois ;
- 45.9% se tournent vers les experts comptables ;
- 37.7% se tournent vers les partenaires publics ;
- 27.9% se tournent vers les partenaires privés.

2. Les obstacles à la constitution des fonds nécessaires aux activités de ces groupements

Malgré les différents dispositifs mis en place par le gouvernement et les organismes de financement privé, les acteurs des ESS, entre autres les GAB ou Groupements d'Agriculteurs biologiques, doivent constamment faire face à des obstacles dans la constitution des fonds nécessaires à leurs activités.

Afin de mieux analyser ces difficultés de constitution de fonds nécessaires aux activités des groupements, nous allons voir dans un premier temps les dispositifs de financement existants, puis les différents problèmes de financement

et ainsi mettre en évidence la source de cette difficulté d'accès au financement des GAB.

Le gouvernement, sous l'impulsion du Président de la République, a mené depuis 2012, une politique publique de financement en faveur des ESS.

- Depuis 4 ans dans l'organisation gouvernementale et depuis 1 an avec l'administration de l'ESS placée au sein de la Direction Générale du Trésor Publique, le gouvernement a encouragé les potentiels d'emplois et de croissance des entreprises de l'ESS par une modernisation des instruments de financement pour permettre de réunir les conditions nécessaires afin que les financeurs privés puissent prendre le relais.
- La loi ESS de 2014 a créé un cadre de référence pour donner une définition claire et unique de l'ESS et de ses acteurs, et ainsi permettre aux financeurs classiques d'identifier ces structures.
- Ensuite, BPI France a été chargée de mettre en place des dispositifs de financement spécifiques et a observé une ouverture des interventions ordinaires en prêt et en garantie aux entreprises de l'ESS.
- Puis, le PIA-ESS ou Programme d'Investissement d'Avenir dans l'ESS a été prolongé jusqu'à fin 2015, du fait de sa pertinence, mais aussi pour que de nouveaux projets à forts potentiels puissent être cofinancés.
- Dans ce cadre, les travaux de BPI France et les travaux du PIA-ESS ont été les bases du financement privé des ESS. On compte aujourd'hui plus de 500 millions d'euros d'investissement en faveur des ESS pour BPI France et 300 millions d'euros de financement privé pour le PIA.
- D'autres dispositifs de financement viennent renforcer ces dispositifs, il s'agit de l'Épargne Solidaire où près de 300 millions d'euros de financement ont été enregistrés en faveur des entreprises de l'ESS.

Mais le problème de financement des entreprises de l'ESS va dans les deux sens. Les organismes financeurs, qu'ils soient publics ou privés, rencontrent des obstacles par rapport au financement des ESS. Il en est de même pour les entreprises des ESS, par rapport à la constitution des fonds nécessaires à leurs activités.

- ***Pour le cas des organismes financeurs (publics ou privés)*** : deux obstacles clés ont été remarqués dans le financement des entreprises de l'ESS : l'absence de statistiques permettant d'apprécier leur situation et les difficultés d'accès au financement.
 - *L'absence de statistiques* : les organismes financeurs ne disposent pas suffisamment d'informations sur les manières dont les entreprises des ESS se financent. Ils ont également une faible connaissance des réels besoins des entreprises de l'ESS en matière de financements, qu'ils s'agissent de financements de leurs besoins en fonds de roulement ou de financements relatifs à la trésorerie. Ils manquent d'informations et de connaissances sur les grands ratios des structures de bilan, les proportions de fonds propres, la proportion des dettes, etc. Aucun indicateur ne leur permet d'apporter un diagnostic des entreprises de l'ESS afin de voir les éventuels besoins en matière de financements.
 - *Les difficultés d'accès au financement* : les difficultés d'accès au financement des entreprises de l'ESS varient suivant la taille de l'entreprise et de l'activité ou du secteur d'activité de ces entreprises. Selon les statuts, les coopératives et les mutuelles se financent à la méthode traditionnelle, ce qui les différencie des associations qui n'ont pas de capital. Les difficultés financières des entreprises de l'ESS varient également suivant les différentes phases du cycle de vie de l'entreprise de la phase de démarrage ou d'amorçage, en passant par la phase de développement, la phase de changement d'échelle, la phase de transmission ou la phase de retournement. Il faut enfin prendre en considération les différents besoins possibles en matière de financement : les besoins de trésorerie, les besoins d'investissement, les besoins d'innovation, les levées de fonds propres, etc.
- ***Pour le cas des entreprises de l'ESS***, voici les différentes difficultés :
 - Les difficultés relatives à la clôture des comptes d'exploitation

- Les difficultés d'accès au financement pour les fonds de roulement et la trésorerie
- Les difficultés de financement des investissements
- Les difficultés de financement de l'innovation sociale
- Les difficultés de lever de fonds propres

Il existe plusieurs écueils majeurs liées au financement de leurs activités.

Tout d'abord, les subventions peuvent s'avérer très contraignantes au niveau juridique et comptable. Ces structures, lorsqu'elles bénéficient de subventions affectées à un projet spécifique, doivent attester de la conformité des dépenses effectuées au dit projet.

Ensuite, ces structures doivent gérer les contraintes économiques. Les budgets étant de plus en plus serrés, les besoins de plus en plus importants et les difficultés d'obtention des subventions de plus en plus présentes, la gestion de leurs aspects financiers peut devenir très délicate. Le risque pesant sur la pérennité des activités est très grand.

Enfin, les aspects matériels et humains de cette gestion peuvent rapidement devenir des problèmes, parfois insurmontables sans une aide extérieure. Certaines structures ne possèdent pas d'outils adaptés et efficaces ni de personnel qualifié pour assurer les tâches inhérentes à la gestion et au suivi des financements perçus.

Section 2 : Les problématiques liées à la baisse des financements

1. La réduction des financements publics

Alors que l'on assiste à une mobilisation des acteurs privés dans le financement des entreprises de l'ESS permettant d'appuyer l'Etat dans le financement de ce secteur d'activité, les subventions de l'État ne cessent d'être en perpétuelle baisse.

L'organisme de financement des entreprises de l'ESS le plus dynamique reste la BPI France. Elle concourt à une réelle complémentarité des financements

privés et publics pour les entreprises de l'ESS. Cette complémentarité de financement des entreprises de l'ESS se matérialise par la complémentarité entre la Caisse des Dépôts, la BPI et le trésor public. Un trio qui s'efforce de maximiser les instruments nécessaires afin de mobiliser le maximum de fonds privés en faveur des entreprises de l'ESS.

La BPI a intensifié ses partenariats avec les banques commerciales afin de garantir et augmenter les en-cours de financement. Fin 2015, la BPI enregistre 217 millions d'euros d'en-cours de financement. L'augmentation de ces en-cours permet de faciliter l'accès à la garantie bancaire pour les associations et de favoriser le financement des fonds propres des entreprises de l'ESS.

Plusieurs instruments ont été mis en place :

- ***Le fonds impact coopératif*** : grâce à l'appui de BPI France, il y a la possibilité de mobiliser jusqu'à 80 millions d'euros de financement.
- ***Le fonds NOVESS de la Caisse de Dépôt*** : qui a été mise en place grâce à une coopération entre les organismes de financement publics et privés, avec une mobilisation de financement pouvant aller jusqu'à 100 millions d'euros.
- ***Le Fonds d'investissement dans l'innovation sociale ou FISO*** : créé par BPI France et avec un cofinancement par l'Etat et quelques régions, il y a ici une possibilité de mobilisation de financement allant jusqu'à 20 millions d'euros.
- ***La mobilisation du PIA, gérée par la Caisse des Dépôts pour la partie ESS*** : cette action a permis de financer 640 projets d'entreprises de l'ESS en 5 ans avec un montant total d'investissement de 533 millions d'euros.

Face à cette mobilisation du secteur privé dans le financement des entreprises de l'ESS, on assiste à une baisse croissante des subventions publiques. Afin de mettre en évidence cette baisse croissante, nous allons nous appuyer sur deux études clés : l'étude du paysage associatif français, présentée par Viviane TCHERNONOG, avec

une période d'analyse entre 2005 et 2017 et l'étude de France Active et du CNCRES, qui a été publiée le 7 juillet 2014.

- ***L'étude du paysage associatif français, présentée par Viviane TCHERNONOG, avec une période d'analyse entre 2005 et 2017, présentée le 11 juin 2019.***

Cette première étude met en évidence qu'entre la période de 2005 et 2017, on assiste à une diminution de 14% des subventions publiques allouées aux associations, affichant ainsi une baisse significative de 3% par an. Cette baisse a été annoncée depuis longtemps par l'État, qui souhaite développer les contributions des acteurs de financements privés dans les aides financières en faveur des entreprises de l'ESS. Selon Viviane TCHERNONOG, « *la baisse des subventions entrave la capacité d'innovation des associations* ».

Face à cette baisse des subventions publiques en faveur des entreprises de l'ESS, ces dernières, afin de compenser ladite baisse se sont vues obliger :

- De développer les partenariats et la mutualisation des moyens ;
- D'étendre le volume de collaboration avec les financeurs du secteur privé ;

- ***L'étude de France Active et du CNCRES, qui a été publiée le 7 juillet 2014.***

Cette deuxième étude, beaucoup plus significative et représentative que la première, met en évidence les chiffres suivants :

- 53% des entreprises de l'ESS ont accusé une baisse de leurs financements de la part des acteurs de financements publics entre 2012 et 2013
- Ce qui a fait que 40% des entreprises de l'ESS ont connu des difficultés de trésorerie plusieurs fois dans l'année.
- L'État représente en termes de financement 57.5% et les départements 58.5% ce qui fait que l'Etat et les départements ont été les financeurs principaux de ces entreprises de l'ESS.

- Entre 2012 et 2013, 53% des dirigeants des entreprises de l'ESS ont confirmé avoir connu une baisse de façon significative de la contribution de l'État et des financements européens.

2. La difficulté de justification de l'utilisation des fonds perçus

En matière de financements, la difficulté majeure rencontrée par les structures engagées dans l'économie sociale et solidaire et percevant des subventions correspond à la justification de l'utilisation des fonds perçus.

En effet, l'absence de justification de l'utilisation des fonds peut amener ces structures à devoir reverser les subventions perçues. Ce qui peut remettre en question la continuité d'exploitation. Le risque est important, mais pourrait aisément être minimisé grâce notamment à une collaboration avec un professionnel de la comptabilité.

Les difficultés de justification de l'utilisation des fonds perçus par les entreprises de l'ESS, entre autres les GAB, se justifient par l'absence d'une formalisation de la comptabilité générale, de la comptabilité analytique et de la comptabilité de gestion au sein de ces structures. Ces manquements en termes comptable impliquent que ces entités ne disposent pas de dossiers admissibles en financement de la part des organismes financeurs privés et publics suivant les seuils mis en place par les organismes financeurs publics. Pour être admissible à un financement, il faut dans un premier temps que l'association puisse attester de l'utilisation des fonds perçus à titre de subvention.

La constitution des éléments formant le dossier d'agrément et la constitution des éléments nécessaires aux organismes de financement publics et privés pour apprécier la situation financière de l'entreprise de l'ESS, requière une formalisation de la comptabilité générale. D'où l'intérêt de recourir au service des professionnels de la comptabilité.

Chapitre 4 : Le développement d'une nouvelle mission par les experts comptables pour répondre au besoin de justifier l'utilisation des fonds perçus

Section 1 : La nécessité de créer des nouvelles missions au sein des cabinets d'expertise comptable

1. L'adaptation à la mutation de la profession et aux attentes de nos clients

1.1 L'économie numérique : Ces mutations qui redessinent la mission de l'EC

L'ouverture de la profession au « Conseil »

Face à la « numérisation » de l'économie, impactant également le cadre d'activité de l'expertise comptable, une transition dans le métier de l'expert-comptable s'impose. Si la révolution a provoqué de profondes mutations dans l'organisation des cabinets, elle a permis entre autres d'automatiser et d'optimiser certaines fonctions de l'expert-comptable, l'obligeant ainsi à repenser son métier et à créer de nouvelles opportunités en termes de développement de nouvelles missions¹⁶.

Les cabinets sont amenés à réaliser de nouvelles prestations pour les clients. La société évolue et les EC doivent suivre et anticiper autant que possible ce phénomène. L'évolution technologique, informatique laisse à penser que la fonction comptable sera remplacée par des programmes informatiques alliant les technologies modernes. L'IA (Intelligence Artificielle) viendra-t-elle suppléer le comptable ? Certains ont déjà posé la date de 2030. Doit-on s'en inquiéter ou se rappeler la formidable capacité d'adaptation dont la profession a su déjà faire preuve par le passé, en suivant et utilisant l'avènement du « Personal Computer » et d'une manière plus large, de l'informatique ?

A l'heure où l'argent public se fait rare, où les structures sont contraintes de se regrouper, il est à noter que les missions d'aide à la recherche de financement ne représentent que 10% de nos missions. Ainsi les entreprises, les associations, les groupements, les entités économiques quel que soit leur type ont de nouveaux

¹⁶ Isabelle Jouanneau, Entreprendre, « Révolution numérique : quels impacts sur le quotidien de l'expert-comptable ? », publié le 10 avril 2019.

besoins. Les EC, en adaptant leurs offres de services, ont la possibilité de faire évoluer leurs missions.

Si l'EC dispose d'une position reconnue et dominante au classement des prestataires auprès des Dirigeants de Sociétés et d'associations, sa capacité de « conseil » n'apparaît qu'en 5^{ème} position dans les critères de choix proposés. Crédité d'un taux de satisfaction très élevé, l'EC n'apparaît pas comme « le Conseiller ». Tel Monsieur Jourdain qui faisait de la prose sans le savoir, l'EC ne pratique-t-il pas le conseil sans le nommer ? Un savoir-faire qu'il convient peut-être de faire savoir.

A toutes ces nouvelles missions demandées par les clients s'ajoutent celles que les cabinets d'expertise comptable auront développées et proposeront à leurs clients. Ces nouvelles missions entrent dans la nécessité de conseil à dispenser aux dirigeants par son expert-comptable qui, jusqu'à aujourd'hui, dispose toujours du capital confiance. L'expert-comptable traditionnel devient alors dans ce cas l'expert-comptable-conseil pour le dirigeant.

Le conseil peut concerner plusieurs domaines, c'est pourquoi le cadre d'activité de l'expert-comptable s'est beaucoup élargi au-delà du cadre de la comptabilité et de la finance. Or, ce fort développement exige de l'expert-comptable de solides compétences en termes de relationnel, de psychologie, de sociologie, de négociation, etc. qui sont les bases même du conseil à dispenser aux dirigeants.

2. Les enjeux et les défis de la diversification/spécialisation des prestations des cabinets

Comme la révolution de l'économie a contraint les cabinets d'expertises comptables à développer de nouvelles missions et de prestations, il n'est pas sans dire que la création, la commercialisation et la réalisation de ces nouvelles missions exigent de prendre en considération plusieurs aspects organisationnels, techniques et financiers au sein du cabinet.

On parle alors des enjeux et des défis de la diversification et de la spécialisation des cabinets. L'un comme l'autre affecte le domaine d'activité stratégique du cabinet d'expertise comptable.

- **Diversification** : consiste en un élargissement du domaine d'activités stratégiques du cabinet d'expertise comptable dans d'autres secteurs d'activité. Dans ce cadre, le cabinet se doit d'explorer d'autres horizons. Face à la révolution numérique, il peut s'agir d'un élargissement dans les start-ups de la nouvelle technologie, les autoentrepreneurs dans divers secteurs d'activité, la grande distribution sur marketplace dont les activités sont basées sur le développement numérique des échanges commerciaux et financiers, etc. La diversification concerne de ce fait les secteurs d'activité. Cela permet une offre produit supplémentaire de la part de l'expert-comptable.

- **Spécialisation** : se diffère de la diversification, mais reste toutefois complémentaire. En effet, elle se concentre sur les activités (développement de missions spécifiques par rapport à la demande des clients), mais elle reste complémentaire dans le cas où la spécialisation peut avoir lieu dans un secteur d'activité choisi par le cabinet.

Qu'ils s'agissent de diversification ou de spécialisations, les enjeux et les défis restent de taille et concernent trois points clés : l'aspect financier, l'aspect humain et l'aspect technique et professionnel.

- **L'aspect financier** : concerne la disposition des ressources financières par le cabinet pour mettre en œuvre cette stratégie de développement.

- **L'aspect humain** : concerne la disponibilité de collaborateurs qualifiés et expérimentés au sein du cabinet nécessaire à la mise en œuvre du nouvel axe de développement

- **L'aspect technique et professionnel** : concerne la compétence, la capacité et l'aptitude du cabinet en termes de certification, d'expérience, de label.

Quoi qu'il en soit, la diversification et/ou la spécialisation du domaine d'activité impactent sur les orientations stratégiques du cabinet. Le cabinet se doit obligatoirement, dans ce cas, de mener un diagnostic stratégique afin de vérifier le rapport entre ses forces et ses faiblesses (dans le cadre de la spécialisation) et ses opportunités et ses menaces (dans le cadre de la diversification).

Section 2 : L'organisation à déployer au sein du cabinet pour s'assurer du bon développement de cette nouvelle mission de diversification et spécialisation des prestations des cabinets

1. Au niveau humain

1.1 Diagnostic des compétences nécessaires

Comme le cabinet d'expertise comptable se voit dans l'obligation de développer de nouvelles missions face à la révolution numérique, il a été choisi dans le cadre de notre travail de recherche de développer une mission d'accompagnement des GAB ou Groupement d'Agriculteurs Biologiques dans la justification de l'utilisation des fonds perçus.

Le développement d'une nouvelle mission exige de la part du cabinet de repenser les compétences techniques de ses collaborateurs. Les questions à se poser seraient les suivantes :

- Disposons-nous des ressources humaines nécessaires (en termes de personnels) afin de réaliser cette nouvelle mission avec succès ?
- Disposons-nous au sein du cabinet de collaborateurs ayant les qualifications et le niveau d'expérience nécessaire en vue de la réalisation de cette nouvelle mission avec succès ?

Quoi qu'il en soit, le cabinet doit mener un diagnostic des compétences en vue de la réalisation avec succès de la nouvelle mission qui a été développée.

Les objectifs du diagnostic des compétences concernent :

- La délimitation de la stratégie en termes de ressources humaines à déployer pour la mission. Cette stratégie apportera plus de clarification par rapport aux besoins de la nouvelle mission en termes de personnel.
- La nécessité et la délimitation de la formation professionnelle pour les collaborateurs qui seront affectés à cette nouvelle mission.

Pour l'EC, afin de mener à bien son diagnostic des compétences dans le cadre de la mission d'accompagnement des GAB dans la justification de l'utilisation des fonds perçus, la question suivante se pose :

- Le personnel du cabinet connaît-il les législations, les réglementations, les différentes structures organisationnelles, les obligations comptables et juridiques, relatifs aux entreprises de l'économie sociale et solidaire ? (Particulièrement le cas des GAB qui représentent un groupement d'Agriculteurs Biologiques.)

1.2 Réflexion sur l'opportunité de créer une cellule dédiée

Apporter une réflexion sur l'opportunité de créer une cellule dédiée à cette nouvelle mission d'accompagnement des GAB dans la justification de l'utilisation des fonds perçus dans le cadre de l'ESS, exige de la part du cabinet d'évaluer plusieurs paramètres tant internes, qu'externes. Parmi ces paramètres, on peut citer les points suivants :

- Évaluation du potentiel de marché de cette nouvelle cible ;
- Évaluation des obligations comptables, fiscales et réglementaires, de cette nouvelle cible ;
- Évaluation de la rentabilité de cette nouvelle mission (en termes de temps passé et de rémunération du cabinet) ;
- Évaluation des diligences à mener par l'expert-comptable dans la réalisation de cette mission ;

En d'autres termes, le cabinet se voit dans l'obligation de mener une étude de marché avant de pouvoir décider de l'opportunité d'affectation d'une équipe dédié à cette mission. Cette décision devrait résulter de la correspondance entre la

disponibilité réelle de la demande (sur le plan quantitatif et qualitatif) et la réponse adéquate de l'offre.

2. Au niveau informationnel

2.1 Création d'une lettre de mission adaptée

La lettre de mission est un élément incontournable pour toutes les missions de l'expert-comptable pour le compte de son client. Elle matérialise le cadre de réalisation de la mission demandée par le client et formalise la collaboration entre les deux entités.

La lettre de mission correspond au contrat écrit que passe l'expert-comptable avec son client, et qui précise les droits et les obligations des deux parties dans la réalisation de la mission¹⁷.

A partir du moment où l'expert-comptable est sollicité par son client pour réaliser une mission, il doit être en conformité avec l'article 150 du Code de déontologie, apprécier la possibilité d'effectuer cette mission, conformément aux dispositions législatives et réglementaires applicables, notamment :

- Le code de déontologie ;
- Les règles professionnelles définies par le Conseil Supérieur de l'Ordre dans les conditions prévues au 3° de l'article 29.

Avant de valider une mission, l'expert-comptable doit s'entretenir avec son client en délimitant les demandes du client, pour ensuite évaluer la faisabilité de sa demande sur le plan technique et organisationnel. Ensuite, il devra définir avec son client la rémunération qui sera allouée au cabinet pour les missions confiées.

Une fois tous ces paramètres validés, l'expert-comptable prendra la décision d'accepter ou non la mission. En cas d'acceptation, la décision de l'expert-comptable se matérialisera par le biais de la lettre de mission.

Sur la base des exemples mis à disposition par le Conseil Supérieur, cette lettre de mission devra contenir les points suivants :

¹⁷ Rémy Séguin, Hélène Parent, « La lettre de missions et ses incontournables », SIC 371.

- La présentation des parties, sachant que dans notre travail de recherche le client est un Groupement d'Agriculteurs Biologiques ou GAB.
- La référence aux textes légaux et réglementaires applicables. Dans ce cas, l'expert-comptable devra se pencher sur la réglementation et les législations relatives aux groupements d'entreprises dans l'ESS.
- La durée de la mission, qui dépendra de la négociation de l'expert-comptable avec les GAB.
- La nature et l'objectif de la mission : il est à préciser que la mission dans le cadre de ce travail de recherche concerne : **« l'accompagnement des Groupements d'Agriculteurs Biologiques, dans le cadre de l'ESS, dans la justification de l'utilisation des fonds perçus à titre de subvention »**.
- Les diligences à accomplir,
- Les modalités d'exécution,
- Les obligations d'identification du client ou du bénéficiaire effectif,
- Le nom et le rôle du responsable de la mission,
- Les conditions financières : précisant les modalités de rémunération de l'expert-comptable pour cette mission.
- Les éventuelles dérogations aux conditions générales.

Sans oublier les droits et les obligations de chacune des parties dans la réalisation de la mission.

La lettre de mission de l'expert-comptable (annexe 3) se doit alors d'être adaptée par rapport aux spécificités de la nouvelle mission pour cette nouvelle cible :

- **Concernant les demandes du client** : en tant que nouveau client exerçant dans le cadre de l'ESS, en tant que Groupement d'Agriculteurs Biologiques, les demandes peuvent être différentes suivant :
 - Le niveau de subventions accordées (ou de fonds perçus), qui implique des obligations comptables et de déclaration du groupement : dans certains cas (suivant leur taille), les groupements d'entreprises de l'ESS se voient dans l'obligation de publier leurs comptes. L'obligation de publication porte généralement sur les comptes annuels dont : le bilan, le compte de résultat, l'annexe et le

rapport de certification de ces comptes établi par le commissaire aux comptes le cas échéant. De ce fait, doivent figurer dans la lettre de mission les spécificités de cette mission complémentaire, cette exigence administrative, la fourniture d'une attestation d'utilisation des fonds perçus.

- La recherche de financement (public ou privé) : une association vit de la valeur des financements qui lui sont accordés, qu'ils s'agissent de financements publics ou privés. Dans la recherche de financement, les groupements d'entreprises de l'ESS sont particulièrement conscients de la valeur de l'agrément ESUS qui constitue une porte d'entrée vers les différents types de financements et vers les différents financeurs. L'agrément constitue ainsi une opportunité de financement pour les groupements d'entreprises dans l'ESS.
- La réduction d'impôt, depuis 2018, passe de 18% à 25% des sommes engagées dans la limite d'un plafond de 50 000 euros pour une personne seule et de 100 000 euros pour un couple soumis à une imposition commune. L'accompagnement concernant les financements des groupements d'Agriculteurs Biologiques dans l'ESS peut aussi bien concerner :
 - La constitution du dossier de financement, qui exige la présentation des comptes de résultat prévisionnels pour les exercices correspondant à la durée de l'agrément demandé et une attestation du dirigeant qui stipule que les titres de l'entreprise ne sont pas admis sur un marché financier.
 - La négociation du financement ;
 - La gestion de l'utilisation du financement ;
 - La reconduction du financement

Différents paramètres impactent également sur la nécessité d'adaptation de la lettre de mission, en termes de diligences de l'expert-comptable.

- **Concernant les honoraires du cabinet** : suite aux différents éléments cités auparavant pouvant affecter la lettre de mission et nécessitant une adaptation, les honoraires de l'expert-comptable constituent également un élément essentiel de la lettre de mission. Ils ne sont ni régis ni encadrés par la loi, et se doivent de faire l'objet d'une négociation avec le client et d'être retranscrits dans la lettre de mission.

2.2 Élaboration de supports de communication

Tout développement de nouvelles missions au sein d'un cabinet doit faire l'objet d'une communication afin que les collaborateurs puissent en être informés mais aussi que les clients aient la possibilité d'en connaître les spécificités et les avantages.

Quelle que soit la taille du cabinet, sa communication externe joue un rôle déterminant dans la création de sa notoriété et de son image et surtout dans le développement de ses activités¹⁸.

La Directive européenne "Services" de 2006 a ainsi ouvert les possibilités de publicité pour les différentes professions du droit. Le Décret du 27 septembre 2007 qui restreignait trop la publicité des experts comptables a donc été remis en cause. Un Décret du 18 août 2014 est venu clarifier la situation en modifiant l'article 152 du Code de déontologie.

Sur le plan réglementaire, l'article 152 du code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable précise que : « *Les actions de promotion réalisées par les personnes mentionnées à l'article 141 ont pour objet de procurer au public qu'elles visent une information utile. Ces personnes ne peuvent proposer des services à des tiers n'en ayant pas fait la demande que dans des conditions compatibles avec les règles déontologiques et professionnelles d'exercice de leur profession. Les moyens auxquels il est recouru pour procéder à ces actions de promotion ou de démarchage sont mis en œuvre avec discrétion, de façon à ne pas*

¹⁸ Alexandre Martin, Affiches Parisiennes, « Quelle communication pour les cabinets d'expertise comptable ? », publié le 15 juin 2016.

porter atteinte à l'indépendance, à la dignité et à l'honneur de la profession, pas plus qu'aux règles du secret professionnel et à la loyauté envers les clients et les autres membres de la profession.

Lorsqu'elles présentent leur activité professionnelle à des tiers, par quelque moyen que ce soit, les personnes mentionnées à l'article 141 ne doivent adopter aucune forme d'expression qui soit de nature à compromettre la dignité de leur fonction ou l'image de la profession.

Ces modes de communication ainsi que tous autres ne sont admis qu'à condition que l'expression en soit décente et empreinte de retenue, que leur contenu ne comporte aucune inexactitude ni ne soit susceptible d'induire le public en erreur et qu'ils soient exempts de tout élément comparatif. »

Aussi, quelle que soit la communication retenue par le cabinet d'expertise comptable, il doit respecter cette réglementation.

Dans le cadre du développement de cette nouvelle mission, nous utiliserons les supports de communication de base du cabinet d'expertise comptable qui sont le site web dynamique ainsi que les supports classiques de communication (brochure de présentation, participation à des ateliers de travail, participation à des réunions ou à des séminaires des entreprises de l'ESS et surtout des groupements d'Agriculteurs Biologiques).

Enfin nous développerons un moyen d'approche interactif avec la cible de cette mission à partir des points clés suivants :

- Présentation de la nouvelle mission durant les réunions des groupements d'Agriculteurs Biologiques ;
- La prise de contact avec les groupements à des fins de correspondance par mail ou autres outils interactifs pour les informer des spécificités de cette nouvelle mission et de son adéquation à leurs activités.

Section 3 : Perspectives d'avenir de la communication financière

1. L'information financière n'est-elle pas la matière première des financeurs ?

1.1 La maîtrise des coûts, la traçabilité, la juste utilisation des fonds

L'information financière issue de la comptabilité permet :

- Par la comptabilité analytique de gestion, de maîtriser les coûts au sein de l'activité du groupement ;
- Par la comptabilité générale, de retracer toutes les opérations au sein du projet ;
- Par la comptabilité de gestion, grâce aux différents budgets prévisionnels, d'apprécier l'utilisation des fonds perçus d'une manière optimale.

C'est pourquoi, les financeurs, dans leur nécessité de s'assurer de l'utilisations des fonds attribués aux groupements d'entreprises dans l'ESS, obligent d'une manière indirecte les groupements à mettre en place un outil de gestion prenant en charge ces trois dimensions de la comptabilité au sein de la structure organisationnelle. La fiabilité et la réalité des informations issues de cet outil de gestion sont cruciales pour les communications du groupement.

1.2 Donner confiance

Les Groupements d'Agriculteurs Biologiques dans l'ESS étant à la recherche de financements, ont pris conscience de la nécessité d'avoir la confiance des organismes financeurs.

Il existe un mécanisme qui leur permette de donner confiance aux partenaires financiers :

- Leur capacité organisationnelle à produire les informations financières nécessaires, en vue de rassurer et de convaincre les financeurs de leur accorder le financement qu'il leur faut pour leurs activités.

L'outil de gestion comprenant à la fois la comptabilité générale, la comptabilité analytique et la comptabilité de gestion, est le garant de cette confiance recherchée par les partenaires financiers.

2. Les bases d'une collaboration

2.1 Un passé maîtrisé pour des perspectives éclairées

Avant toute collaboration financière, les partenaires financiers jettent automatiquement un regard sur le passé, sur le présent et sur l'avenir du groupement.

- Le passé à partir des comptes annuels des trois dernières années ;
- Le présent à partir du système de gestion et de la structure organisationnelle leur permettant de vérifier l'utilisation effective des fonds accordés par le bénéficiaire
- Le futur à partir de la réalité et de la fiabilité des comptes prévisionnels du bénéficiaire par rapport aux réalisations actuelles.

L'utilisation de l'outil de gestion escompté dans le cadre du développement de cette nouvelle mission d'accompagnement des Groupements d'Agriculteurs Biologiques dans la justification des utilisations des fonds perçus permettra de maîtriser le passé et d'offrir une perspective d'avenir meilleure pour le projet du groupement.

2.2 Une collaboration renforcée

Dans le cadre de la nécessité de collaborer avec les partenaires financiers, les groupements cherchent à tout prix à les fidéliser en essayant de gagner leur confiance en matière de gestion des fonds qu'ils ont octroyés. Un partenaire fidélisé assure le groupement dans ses nouvelles demandes de besoin de financement, qui n'a plus besoin de passer toutes les procédures d'évaluation chez son partenaire financier. Il aura donc la possibilité d'une pérennisation voir d'une augmentation des financements d'une manière simple et rapide.

La relation de confiance vis-à-vis d'un partenaire peut représenter pour le groupement un outil de communication permettant d'attirer d'autres partenaires dans le financement de son projet. Le bouche à oreille est une très bonne communication pour obtenir d'autres partenaires financeurs.

Investir dans un groupement à qui d'autres organismes financiers d'envergures ont fait et font confiance est une valeur sûre pour les financeurs potentiels.

Synthèse de la première partie

La première partie de ce travail de recherche s'est concentrée sur la définition, les particularités, les spécificités et les réglementations régissant le domaine des entreprises dans l'Économie Sociale et Solidaire.

La connaissance du mode de fonctionnement et de la structure organisationnelle des entreprises dans l'ESS, a permis de positionner les groupements d'Agriculteurs Biologique et de dégager les paramètres à adapter et les points d'attention en vue du développement de la mission d'accompagnement de cette clientèle cible par le cabinet d'expertise comptable dans le cadre de la justification de l'utilisation des fonds perçus.

Dans cette obligation, de la part des législations et des réglementations relatives aux associations d'une certaine taille et de la part des partenaires, de justifier de l'utilisation des fonds perçus par les groupements d'Agriculteurs Biologique dans l'ESS en forme d'association, a découlé la nécessité de mettre en place au sein de ces structures, un outil de gestion de projet prenant en compte :

- La comptabilité générale,
- La comptabilité analytique,
- La comptabilité de gestion ;

Dont la mise en place et la mise en œuvre seront traitées, beaucoup plus en profondeur sur le plan pratique dans la deuxième partie de ce travail de recherche.

SECONDE PARTIE : ILLUSTRATION DE LA MISE EN ŒUVRE D'UNE COMPTABILITÉ DE GESTION AU SEIN D'UN GROUPEMENT D'AGRICULTEURS BIOLOGIQUES PERMETTANT DE JUSTIFIER DE L'UTILISATION DES FONDS PERÇUS VIA DES SUBVENTIONS

Chapitre 1 : Missions d'assurance autres que celles des comptes complets historiques

En contrepartie du financement obtenu, les GAB doivent justifier de l'utilisation des fonds collectés. Ils doivent attester de la conformité des dépenses affectées à l'objet de la subvention.

Les supports attestant de la bonne utilisation des fonds sont multiples. Des comptes annuels de l'exercice écoulé (bilan, compte de résultat et annexe comptable) au rapport de gestion du conseil d'administration présenté à l'assemblée générale.

Certains financeurs demandent parfois que les comptes soient certifiés par le CAC.

De plus en plus, il est demandé que le compte-rendu financier de l'action financée soit attesté par l'EC.

La mise en œuvre au préalable d'un outil de gestion adapté permet de faciliter la traçabilité de l'information attestée et de garantir le niveau d'assurance exprimé.

Selon l'arrêté du 1er septembre 2016, portant agrément par le ministre de l'économie et du budget des normes professionnelles actualisées en 2015 par le Conseil Supérieur de l'Ordre des experts-comptables, le CSO a revu son référentiel normatif 2012 et l'a modifié pour en faciliter la compréhension et son application.

Ainsi, les normes ont été modifiées :

- **le cadre de référence**, détermine la nature des missions réalisées par les structures d'exercice professionnel de l'expertise comptable et les normes professionnelles à appliquer à ces missions. Les structures d'exercice professionnel et l'expert-

comptable sont tenus de respecter le Code de déontologie, la norme liée à la maîtrise de la qualité des missions, la norme « anti-blanchiment » et les dispositions des normes professionnelles à appliquer à chaque mission. Les normes professionnelles mettent en exergue les principes fondamentaux, qui sont obligatoires, et les modalités d'application.

Il faut distinguer trois grandes natures de missions :

- Les missions d'assurance sur des comptes complets historiques ;
- Les autres missions d'assurance ;
- Les missions sans assurance.

Parmi les autres missions d'assurance, nous pouvons citer :

- *Les attestations particulières*
- *L'examen de comptes prévisionnels*

La mise en œuvre de la gestion de projet liée aux subventions est l'opportunité pour l'EC de proposer ces deux nouvelles missions au GAB.

- la norme professionnelle relative aux missions d'assurance sur des informations autres que des comptes complets historiques-attestations particulières (NP 3100) : Elle permet à l'EC d'élaborer de l'information attestée, de lui allouer une méthodologie et prévoit d'émettre un rapport traduisant un niveau d'assurance. L'objectif poursuivi, outre d'en faciliter son application, est de fournir de nombreux exemples de mise en œuvre.

L'entrée en vigueur de ces nouveaux textes date du 1^{er} octobre 2016, sauf la NP 2300 qui est appliquée depuis le 31 décembre 2016.

Section 1. La mission d'attestation particulière

La mission d'attestation particulière ou norme professionnelle applicable aux missions d'assurance sur des informations autres que les comptes complets historiques s'insère parmi les autres missions d'assurance.

Outre les dispositions de la norme qui lui sont propres, le professionnel de la comptabilité se doit de respecter, à l'instar de toute mission qu'il a à charge, les dispositions générales prévues par l'ordonnance du 19 septembre 1945, le schéma général du cadre de référence, le Code de déontologie, la norme professionnelle de maîtrise de la qualité ainsi que la norme professionnelle de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme.

Sa compréhension et sa mise en œuvre nécessitent la compréhension de certaines notions :

La mission d'attestation particulière s'inscrit dans un processus, à savoir :

- Le terme « *objet considéré* » est défini dans la norme comme l'élément mesuré ou évalué
- L'EC *est informé* sur ledit objet, puisqu'une attestation est demandée sur celle-ci (allégation, assertion, mesure ou évaluation) ;
- Le professionnel dispose *d'éléments sur lesquels s'appuyer* en vue du contrôle de l'information qu'il est amené à attester.

Ledit objet peut prendre diverses formes :

- Une situation financière historique,
- Des caractéristiques physiques,
- Des systèmes et processus,
- Des pratiques...

Il existe bon nombre d'attestations, selon les besoins de l'entité.

En guise d'exemple, l'EC peut être amené à attester de l'affectation des subventions reçues par le GAB, sur une période donnée.

La mission d'attestation fait intervenir :

- Le client : dans notre cas, le GAB, pour qui l'EC intervient ;
- La partie responsable de l'objet considéré ;
- La partie en charge de mesure ou d'évaluation : qui se charge de l'évaluation de l'objet selon les critères et qui se doit d'élaborer l'information faisant l'objet du rapport d'assurance ;
- L'entité et le responsable de la mission : qui formulent l'assurance une fois leurs travaux effectués ;
- Les utilisateurs : qui sont intéressés par le rapport.

La partie en charge de mesure ou d'évaluation s'occupe donc de décrire, d'évaluer ou de mesurer l'objet selon les critères définis. Il peut s'agir du client lui-même, ou mieux, d'un expert-comptable qui participe à l'information, qui fera par la suite l'objet d'une attestation. Dans ce dernier cas, on parle alors de mission d'attestation « directe ».

Lorsque l'EC n'intervient pas dans l'information attestée, on parle d'attestation « indirecte ».

Il y a une grande différence entre les deux types d'attestation, puisque les applications et le rapport de fin de mission diffèrent selon la manière dont la celle-ci est configurée.

Il existe également des critères permettant au professionnel de l'expertise d'émettre son opinion. Ils sont exigés pour la validation de l'information sur l'objet.

En guise d'exemple, pour une mission portant sur les subventions reçues par un GAB, les critères utilisés pour attester leur montant proviendront d'un référentiel comptable, car il y a des règles de comptabilisation à respecter.

Lorsqu'il s'agit d'attester une information juridique, l'EC doit utiliser les différentes sources juridiques internes de l'entreprise, comme le statut du groupement et le règlement intérieur par exemple, les textes réglementaires et légaux applicables. Le professionnel doit utiliser des critères pertinents, complets, neutres, auxquels se fier, qui peuvent être aisément compréhensibles et qui correspondent parfaitement au contexte de la mission.

- Le niveau d'assurance et le rapport

Il existe trois niveaux d'assurance relatifs à la norme professionnelle :

- Premier niveau : modéré
- Second niveau : raisonnable.
- Pas d'assurance

En fonction du contexte de la mission et surtout selon le niveau de garantie exigé, il appartient à l'EC de déterminer, avec le client, le niveau d'assurance qui apparaîtra dans le rapport, avant que la mission ne lui soit confiée.

Il se doit de choisir parmi plusieurs techniques, qui sont soit affectées au premier niveau d'assurance, comme les travaux analytiques, soit au second niveau, comme les confirmations externes.

L'EC fait donc appel aux techniques citées supra, et surtout à son jugement professionnel, pour réaliser les travaux et ainsi fonder son avis. Il prend en considération bon nombre d'éléments comme :

- Le groupement et le cas échéant, son contrôle interne,
- L'objet et l'information attestée,
- L'appréciation du risque d'anomalies,
- Le niveau d'assurance
- Les éléments décisifs disponibles
- ...

Une fois la mission terminée, l'EC doit émettre son rapport. Plusieurs éléments doivent être inclus. La norme définit la formulation à adopter, en fonction du niveau d'assurance.

Parmi les formulations, l'EC peut émettre :

- Conclusion Favorable,
- Conclusion Avec réserve(s),
- Conclusion Défavorable,
- Impossibilité de conclure.

- Cas particuliers

La norme fait état de deux cas particuliers :

- Selon les articles 11 et 31, le cas dérogatoire relatif au rapport de concordance
- Selon les articles 25 et 32, le rapport exigé par un texte légal ou réglementaire

- **Le cas dérogatoire** : concerne les attestations sur une information financière disponible en lecture directe, dans des comptes annuels ou intermédiaires ayant fait l'objet d'une mission d'assurance par le même expert-comptable (mission de présentation, d'examen limité ou d'audit). Dans ce cadre, un rapport écourté "de concordance" est émis.

Ce cas est à l'origine de deux différences essentielles par rapport à une mission d'attestation classique :

- L'EC n'a pas de diligences particulières à appliquer. Il procède uniquement à l'attestation d'une information, qui a déjà été attestée auparavant ;
- L'EC doit établir un rapport particulier mentionnant de manière précise la mission d'attestation entrant dans ce cas dérogatoire et devra en rappeler les conditions.

- Il existe des attestations qui relèvent **de textes légaux ou réglementaires** qui dans un contexte particulier, et où plusieurs situations sont possibles :
 - Si le texte légal ou réglementaire à l'origine de la mission n'impose pas de rapport particulier ou impose un rapport comprenant, au moins les éléments identifiés à l'article 30 de la NP3100, alors la norme professionnelle NP3100 s'applique ;
 - Si le texte légal ou réglementaire à l'origine de la mission impose un rapport particulier ne comprenant pas toutes les informations prévues à l'article 30 de la NP3100, dans ce cas, le rapport de fin de mission ne fait pas référence

à la présente norme, même si l'EC a respecté ses dispositions pour mener sa mission.

Le GAB et l'EC, responsable de la mission, rédigent un rapport incluant au moins les éléments suivants :

- Une attestation soulignant de manière claire qu'il s'agit d'un rapport d'assurance ;
- L'entité concernée ;
- Le destinataire ;
- Si le cas se présente, la mention de l'existence de toute autre mission ayant un rapport avec l'attestation, que l'EC réalise pour la structure ;
- L'information sur l'objet ou l'objet considéré lui-même ;
- Le niveau d'assurance obtenu par l'entité, par l'expert-comptable ;
- Les critères ayant été identifiés ;
- Le cas échéant, une description des principales restrictions liées à l'évaluation de l'objet considéré en fonction des critères ;
- Dans le cas où la conception des critères utilisés a des objectifs spécifiques, une mention informant les lecteurs que l'information sur l'objet considéré peut ne pas concorder avec d'autres fins ;
- Une note de rappel, spécifiant la responsabilité de la structure de l'objet considéré ;
- Dans le cas d'attestation directe, une mention selon laquelle l'entité et l'EC responsable de la mission participent à l'élaboration de l'information sur l'objet considéré que l'EC établit ;
- Dans le cas d'attestation indirecte, en annexe, les pièces présentant l'information sur l'objet considéré que le responsable de la mission établit ;
- La confirmation de la réalisation de la mission, en conformité avec la norme professionnelle ;
- Une note mentionnant que les règles de déontologie professionnelle ont été respectées par l'entité et le responsable de la mission ;
- Un exposé succinct mais détaillé des travaux réalisés, pour confirmer la conclusion ;

- Pour une mission d'assurance de niveau modéré, la description des travaux effectués doit mentionner la variabilité des diligences mises en œuvre, qu'elles ont une faible étendue par rapport à une mission d'assurance de niveau raisonnable et que, dès lors, le niveau d'assurance résultant d'une mission d'assurance de niveau modéré est plus bas que celui obtenu dans le cadre d'une mission d'assurance de niveau raisonnable ;
- Une conclusion adaptée à l'objet considéré et aux critères, ajustée aux travaux effectués ainsi qu'au niveau d'assurance obtenu ;
- La date ;
- La signature de l'EC, responsable de la mission.

La conclusion formulée dans l'attestation varie selon la nature des informations à attester, l'objet de l'attestation demandée, les travaux effectués, les éléments collectés et le niveau d'assurance requis, qui ne résulte ni d'un audit ni d'un examen limité. Elle est exprimée sous forme positive ou négative.

Un cas dérogatoire est prévu pour les missions d'attestation de concordance sur les informations financières en lecture directe dans les comptes annuels ou intermédiaires qui ont fait l'objet d'une mission d'assurance par l'EC. Un rapport spécifique est prévu dans lequel l'EC rappelle qu'il a réalisé une mission d'assurance sur lesdits comptes. L'attestation sera limitée à la concordance avec l'information financière figurant en lecture directe dans lesdits comptes.

Pas de diligences particulières à mettre en œuvre dans la mesure où l'EC ne fait qu'attester une information déjà attestée par le passé.

Vous trouverez en annexe 4 un exemple de lettre de mission pour l'établissement d'une attestation de concordance en lecture directe avec les comptes annuels.

Section 2. La mission d'examen de comptes prévisionnels

La mission d'examen de comptes prévisionnels s'inscrit dans les missions d'assurance de niveau modéré, pour laquelle l'EC émet un avis négatif sur :

- Le fait que les hypothèses sur lesquelles il s'est basé en vue de l'élaboration des informations prévisionnelles soient raisonnables ;
- La transposition en chiffres desdites hypothèses ;
- La préparation des données selon les principes comptables.

L'objectif d'une telle mission est de conclure à l'inexistence d'éléments le conduisant à penser :

- Que l'élaboration des informations prévisionnelles n'est pas basée sur les hypothèses relevées, ou
- Qu'il y a une erreur lors de la transposition en chiffres des informations, ou
- Qu'il n'y a pas de cohérence entre les informations et les états financiers historiques sur la base de principes comptables.

Avant d'accepter une mission d'examen de comptes prévisionnels, l'EC doit considérer les éléments suivants :

- Les fins pour lesquelles les informations sont prévues ;
- La diffusion des informations, si elle est restreinte ou générale ;
- La nature des hypothèses ;
- Les mentions à mettre en annexes aux données prévisionnelles ;
- La durée pour laquelle les informations sont valables.

A l'issue d'une mission d'examen de comptes prévisionnels, le rapport rédigé par l'EC doit comporter les mentions suivantes :

- Le titre de la mission ;
- Les destinataires de la mission ;
- Les détails sur les comptes prévisionnels soumis à examen ;
- La référence à la norme comptable ;
- Une mention de la responsabilité de la structure sur informations financières prévisionnelles ainsi que les hypothèses de base ;
- Si le cas se présente, la référence aux objectifs et/ou à la restriction de la diffusion des comptes prévisionnels ;

- L'expression d'une assurance négative selon laquelle les hypothèses constituent une base raisonnable pour les comptes prévisionnels ;
- Un avis indiquant si les comptes prévisionnels ont été préparés de manière convenable sur la base des hypothèses décrites et si leur présentation est conforme au référentiel comptable applicable à la structure ;
- Une information sur les risques que les résultats ne se réalisent pas, émanant des comptes prévisionnels ;
- La date à laquelle le rapport est établi, autrement dit celle de fin des travaux ;
- L'adresse du cabinet d'expertise comptable
- La signature de l'expert-comptable.

Chapitre 2 : La mise en œuvre du nouvel outil au sein d'un groupement d'agriculteurs biologique (GAB) subventionné

Section 1 : Présentation générale de la comptabilité de gestion

1. Les spécificités et les intérêts de la comptabilité de gestion

1.1 La liberté de définir ses règles

Plébiscitée par de plus en plus d'entreprises, la gestion de projet s'impose dans des structures de toutes tailles comme un mode d'organisation particulièrement efficace. La CG (Comptabilité de Gestion) est un mode de traitement des données pouvant avoir, selon les structures, des objectifs multiples :

- Connaître les coûts,
- Analyser l'activité et les conditions internes de l'exploitation,
- Expliquer les résultats
- Fournir de nouvelles informations utiles à la prise de décisions

La CG permet, après avoir affecté les charges et produits selon les règles du plan comptable, de pouvoir faire une imputation en fonction de ses besoins pour servir son objectif.

La comptabilité de gestion fait référence, à la traduction en français de l'expression anglaise "management accounting". L'expression "comptabilité analytique" décrivait ce que faisait le comptable (il analysait, c'est-à-dire qu'il décomposait les calculs de coûts pour expliquer ce qui se passe dans l'organisation) alors que l'expression "comptabilité de gestion" décrit ce pourquoi on le fait (on fait des calculs pour permettre la prise de décision). Mais les trois expressions (management accounting, comptabilité de gestion et comptabilité analytique) désignent strictement la même chose.

Au sein des GAB il conviendra d'utiliser la CG comme un traceur, un marqueur, permettant ainsi de savoir où et comment les fonds ont circulé, ont été utilisés.

La CG, conçue dans une optique économique :

- Doit s'adapter facilement aux spécificités des entités ;
- Offre la possibilité d'évaluer des prévisions de coûts par fonction, par produit, par services, par activités, etc.
- Permet de calculer des marges et des résultats et d'en faire des analyses ;
- Permet la comparaison entre les prévisions et les réalisations et ainsi de mettre en exergue les écarts éventuels ;
- N'est pas obligatoire et ne dispose pas de plan comptable spécifique, il s'agit donc d'une comptabilité facultative ;

Nous pouvons d'ores et déjà dire que la CG offre plus de liberté dans la définition des règles de conduite des analyses.

Dans le cadre d'un groupement, bien que la comptabilité de gestion soit basée et inspirée de la comptabilité générale, elle répond à d'autres finalités plus techniques et plus opérationnelles, car :

- Elle met l'accent sur la connaissance de la réalité économique de l'entité ;
- Elle est adaptée aux besoins d'analyse propre à l'entité ;

- Elle donne des résultats par centre d'activité, par centre de ressource, par financement, par subvention, etc.
- Elle permet d'établir des prévisions.

La CG est de loin l'outil d'aide à la décision et l'outil de pilotage adapté pour suivre et justifier de l'utilisation des fonds perçus dans le cadre d'un GAB.

Une attention particulière doit être portée à la définition du besoin afin de construire un outil adapté. Trop gros il ne sera pas utilisé, trop petit il ne sera pas suffisant.

L'objectif est de suivre les flux d'un financeur en relation avec des actions menées par le groupement. Il peut être nécessaire parfois de penser une analytique « multi axes ». Point que nous développerons un peu plus tard dans le même chapitre (section 2. Sous-section 1, paragraphe 1).

1.2 Définir l'organisation nécessaire au suivi des subventions

Il est rare que les groupements ne réalisent qu'une seule action, si ce n'est à leur début et dans ce cas, la nécessité de la mise en place d'une CG est sans intérêt.

Dans le cas des GAB visés par ce mémoire, la structure emploie une dizaine de personnes hors administratif, de type ingénieurs, techniciens, intervenants dans différents domaines.

Le nombre de financeurs peut être évalué aussi à une petite dizaine.

Avant de pouvoir définir l'organisation nécessaire et adéquate au suivi des subventions, il faut voir les différentes ressources du groupement.

Au vu de ces différentes ressources, sachant que l'orientation stratégique de la mise en place de cet outil de gestion au sein du GAB concerne la nécessité de justifier de l'utilisation des fonds perçus, la CG est l'outil de prédilection qui permettra de suivre les utilisations de ces différentes ressources. En effet, cet outil permet de :

- Diviser les résultats par actions, par projet, par secteur et par activité, tout en offrant une vue détaillée et permettant de ce fait un meilleur pilotage des activités.
- Cet outil est plus adapté, du fait qu'un GAB agisse sur plusieurs axes, gère plusieurs actions ou projets et peut être composé de plusieurs secteurs d'activités.
- Contrairement à la comptabilité générale qui est également un outil de gestion, la CG peut être adaptée aux spécificités de la gestion de chaque groupement, dans le souci de justifier l'utilisation des fonds perçus à titre de subvention.
- Enfin, la CG est indispensable pour les GAB qui perçoivent des ressources affectées à une action ou un projet, comme le cas des subventions matérialisées et justifiées par une convention, dont la justification de l'utilisation des fonds devient obligatoire.

Le groupement doit repenser et adapter son organisation par rapport à la mise en place et à l'exploitation de ce nouvel outil de gestion analytique, qui deviendrait le gage de la transparence et de bonne gestion au sein du groupement, du fait qu'il permettra :

- De s'assurer que l'emploi des ressources du groupement est conforme aux accords prévus dans la convention de subvention validée avec l'organisme financeur ;
- De vérifier l'utilisation des fonds avec efficacité (sans gaspillage) ni excès ;
- D'établir un lien simple et rapide avec le compte rendu financier ou le compte emploi/ressources ;
- La production d'une information financière ciblée sur un sous-ensemble d'activités, de projets, etc.
- La production d'une information d'une manière périodique, afin de contribuer à l'amélioration du pilotage des activités ;
- L'établissement d'un budget et son suivi au cours de l'année d'exercice, d'analyser les éventuels écarts entre les prévisions et les réalisations de budget ;
- La production d'une information fiable dans l'objectif de répondre aux exigences de la convention de subvention.

Ce nouvel outil organisationnel améliorera le système de gestion pour les acteurs suivants :

- ***Les dirigeants*** : dans leurs soucis d'optimiser les moyens pour atteindre l'objet social, et dans la nécessité d'établir des prévisions financières, ils pourront, grâce à cet outil disposer d'une meilleure connaissance de la formation du résultat, être informés sur les zones de déficit dans l'objectif de mettre en place des actions correctives et améliorer leur approche budgétaire.
- ***Les responsables opérationnels*** : afin de suivre les coûts propres à chaque activité, d'analyser avec précision l'avancement des actions à réaliser et la détermination des coûts de revient, ils pourront dès lors être capables, grâce à cet outil, de faire une ventilation des charges fixes et des charges variables par activité ou par projet.
- ***Les organismes financeurs ayant octroyé les subventions*** : qui souhaitent s'assurer de la bonne utilisation de la subvention accordée, pourront dès lors être informés en détail et plus globalement sur chaque activité et disposer d'un rapport détaillé des utilisations des fonds perçus.

2. Une étape essentielle : le choix des indicateurs

2.1 Guidé par la finalité : le financement

L'étape essentielle dans l'organisation de la mise en place de cet outil de gestion analytique au sein de l'organisation du groupement, consiste à déterminer le mode de suivi analytique. Il en existe plusieurs, parmi lesquelles nous pouvons citer :

- ***Le mode de suivi analytique par établissement, dans le cas de l'existence de plusieurs sites*** :
 - Affectation des ressources et des coûts liés à chaque centre avec l'implication des responsables de sites ;

- Frais de siège à isoler dans une section spécifique (direction, administratif et comptabilité, entretien-maintenance-informatique) ;
 - Frais généraux spécifiques ;
- ***Le mode de suivi analytique par projet :***
- Affectation des charges directes à la ressource allouée
 - Répartition des coûts indirects sur la base de clés de répartition
- ***Le mode de suivi analytique par nature de projet :***
- Affectation des dépenses par destination,
 - Clés de répartition dont le choix impacte fortement les résultats lorsque les charges indirectes sont élevées

Étant guidés par la finalité qui consistant en la nécessité de justifier l'utilisation des fonds perçus à titre de subvention, nous allons opter pour un mode de suivi analytique par subvention et par financeur (ou par ressources). Ce mode de suivi analytique intègre une affectation de ressources liées au projet, une imputation des charges directes, la répartition des coûts indirects suivant une clé de répartition qui sera définie plus tard.

Dans le cadre des groupements qui exercent plusieurs activités, comme le cas du GAB, dont certaines activités pourraient rentrer dans le cadre d'une imposition fiscale, il est impératif de connaître les résultats pour chaque activité pour, dissocier les traitements et l'utilisation des différentes subventions.

2.2 Le suivi des temps affectés des collaborateurs

Dans cette phase, nous devons définir les clés de répartition des charges indirectes. Mais avant d'apporter plus de précision sur les clés de répartition, nous allons dans un premier temps aborder la différenciation dans l'affectation des charges directes et des charges indirectes.

Les charges directes d'un projet sont généralement identifiables et calculables : une charge est qualifiée de directe lorsque l'on peut directement l'affecter à un projet sans aucune ambiguïté.

Les charges indirectes représentent celles qui concernent plusieurs projets. La répartition doit se faire sur les différents projets à partir d'une clé de répartition, pour laquelle une définition adéquate et parfaite n'est pas aisée. Le travail à faire consiste donc, pour le responsable du pilotage de cet outil analytique de gestion, à déterminer la clé de répartition qui conviendra le mieux pour répartir la charge indirecte sur chacun des projets (annexe 11).

Elle se définit donc comme étant le procédé par lequel il faudra déterminer le partage des charges indirectes classées par nature entre les différents projets. Les clés de répartition permettent d'affecter sur les axes les charges communes rassemblées dans les centres auxiliaires.

Il peut y avoir beaucoup de types de clés de répartition possible suivant la structure organisationnelle et les activités des groupements, parmi lesquels nous pouvons citer :

- ***Le temps de travail*** : cette clé de répartition est très utilisée dans les structures de services. Dans son exploitation, cela exige une identification précise du temps passé par les collaborateurs pour affecter l'intégralité des produits et des charges.
- ***La surface des locaux*** : cette clé est valorisée suivant le nombre de mètres carrés utilisés et permet une juste ventilation des charges externes, dans le cas où les actions sont réalisées dans les mêmes locaux.
- ***Le montant des recettes***
- ***Le nombre de jours d'accueil*** : idéal pour les activités sociales.
- ***Le montant des salaires alloués à chaque subvention***
- ***Le nombre de jeunes agriculteurs formés***
- ***Les amortissements dans le cas où il y a une utilisation d'immobilisation.***
- ...

Section 2 : La mise en œuvre de l'outil de comptabilité analytique

1. Les spécificités de l'outil

1.1 Le multi axe

La première chose à faire dans le cadre d'une mise en œuvre de l'outil de comptabilité analytique est de définir et délimiter directement l'axe analytique.

La comptabilité analytique devra en permanence refléter l'activité du groupement. C'est pourquoi, il est primordial de définir les différents projets et les secteurs d'activité qui correspondent à ceux générant des produits. On les appelle « axes » ou « centres principaux ».

Dans le cas des GAB, il peut exister plusieurs axes ou sous-secteurs d'activités générant des produits. C'est dans ce cas qu'on parle de multi-axes et seule la comptabilité analytique ou comptabilité de gestion offre la possibilité de travailler sur plusieurs axes.

L'apport et l'intérêt seront présentés au travers d'un exemple dans la seconde partie, chapitre 4, section 2 paragraphe 2-1 l'identification d'un secteur lucratif.

Les GAB visés par ce mémoire ont une structure ayant un budget de fonctionnement annuel supérieur au million d'euros. Composés de plus d'une douzaine de collaborateurs, l'équipement comptable est déjà significatif. L'outil de gestion en place doit disposer des fonctionnalités nécessaires et suffisantes.

Les logiciels offrent la possibilité de mettre en place une CG multi axes afin de suivre simultanément les affectations par projet tout en précisant s'il s'agit d'une activité fiscalisable ou pas.

Ainsi au-delà du besoin de suivre la gestion des affectations par actions, il est possible de mettre en place un suivi par nature.

En complément de l'information relative aux réalisations des actions, permettant de suivre entre autres l'affectation des fonds versés par les partenaires, la

mise en place d'un second axe permet de disposer d'une analyse opérationnelle des actions réalisées par secteur.

1.2 Le modèle « Target Costing »

Aussi appelée « coût cible », cette méthode a pour objectif d'optimiser les performances futures de profits du produit. Techniquement, selon Robin COOPER, l'objectif est d'identifier le coût de production d'un produit de telle sorte que, lors de la commercialisation, il fournira la marge de profit attendu. Du fait du raccourcissement de la phase de maturité des produits, leur rentabilité se joue de plus en plus lors des phases de planification et de conception (choix techniques) même si les coûts engagés ne deviendront effectifs que lors de la production.

Le « Target Costing », fait partie des différentes méthodes offertes par la comptabilité analytique permettant de calculer et déterminer un coût. Cette méthode consiste en la détermination, pour un produit quelconque, d'un « coût objectif » à ne pas dépasser en raison du prix imposé par le marché et de la marge bénéficiaire prévue et définie par l'entreprise.

Le calcul repose sur la formule suivante :

$$\text{Coût Cible} = \text{Prix de vente} - \text{Marge bénéficiaire}$$

Créé et développé au Japon dans les années 80, dans le secteur de l'industrie automobile lorsque les coûts préétablis étaient supérieurs au coûts cible, les conséquences suivantes peuvent être envisagées :

1. Soit une modification technique du produit ou de sa composition ;
2. Soit des changements dans les conditions d'approvisionnements et de fabrication (réduction des coûts).

Le Target Costing ou Coût Cible présente comme caractéristique : la fixation du prix de vente, l'évaluation de la marge et l'évaluation du coût.

3. **La fixation du prix de vente** : le prix de vente d'un produit devient un casse-tête et est souvent imposé par le marché dans un contexte de marché à forte concurrence. Dans ce cas, l'entreprise a moins de marge de manœuvre pour y apporter des modifications tant à la hausse, au risque d'avoir une baisse

sur son chiffre d'affaires, qu'à la baisse, au risque de baisser sa rentabilité en termes de marge bénéficiaire.

4. ***L'évaluation de la marge*** : la marge bénéficiaire est un élément fondamental dans la construction du résultat de l'entreprise en termes de bénéfice. Cette marge peut varier suivant les quantités produites et le volume de produits vendus d'une période au cours du cycle de vie du produit. Cette marge dépend à la fois du prix de vente et du coût du produit. La variation de la marge s'explique alors soit par :

1. Une augmentation du prix de vente du produit ;
2. Une baisse des coûts de production ou des coûts du produit.

5. ***L'évaluation du coût*** : les coûts de revient d'un produit peuvent connaître des variations à la hausse dans certaines phases du cycle de vie d'un produit, comme la conception de nouveaux produits, la fabrication d'un prototype, le lancement de la fabrication, les frais de mise sur le marché. De ce fait, la méthode des « Coûts cibles ou Target Costing » nécessite la prise en compte de ces différentes étapes et des charges y afférentes. C'est pourquoi on remarque souvent que les coûts estimés sont souvent supérieurs aux coûts cibles. Dans cette méthode, il est indispensable d'optimiser la conception de produit, de sa fabrication et de sa commercialisation.

C'est sur l'application de ce principe transposé à la gestion des GAB et au suivi des subventions que la mise en place de la gestion de projet trouve sa raison d'être.

Si le « Target Costing » organise son fonctionnement afin d'atteindre le profit cible, le Groupement s'organise afin de fournir la réponse aux attentes de ses partenaires. Pour cela, il adapte son organisation sans pour autant la révolutionner.

2. Les points d'attention

2.1 L'organisation comptable

Dans la mise en œuvre de cet outil de gestion analytique au sein du Groupement d'Agriculteurs biologique, il faut s'assurer que l'organisation de la comptabilité soit propice et favorable au développement de l'outil. Sans une comptabilité adaptée, la mise en œuvre de cet outil analytique de gestion serait vaine.

Voici les points de vigilance auxquels la comptabilité au sein de l'organisation doit s'adapter :

- L'application effective dans les enregistrements comptables.
- Le respect des principes comptables :
 - o De la régularité des enregistrements, la sincérité des chiffres et celle des comptes et une image fidèle de l'organisation.
 - o La prudence, la prééminence de la réalité de l'apparence.

Dans le cadre de l'établissement des comptes annuels, il faut respecter certaines règles :

- La continuité de l'activité (entre les exercices N-1, N-2 et N) ;
- La permanence des méthodes comptables d'un exercice à l'autre, sachant qu'un changement dans les méthodes comptables entre deux exercices impactera sur la fiabilité des données.
- Le respect du principe de non-compensation.
- Respecter l'indépendance des exercices afin de mieux apprécier les écarts entre les deux exercices.
- La mise en place d'un système de contrôle interne qui sera le garant d'une information comptable et financière fiable, sincère et reflétant la situation réelle de l'entité. Le contrôle interne peut être défini comme étant un ensemble de politiques et de procédures mises en œuvre au sein de l'organisation, par la direction, afin d'assurer une gestion efficace et rigoureuse des activités. Pour un groupement, la mise en place d'un système de contrôle interne permettra d'assurer :

- La fiabilité des documents comptables et des outils informatiques ;
- Le suivi correct de l'application des décisions prises ;
- Le contrôle des budgets et des dépenses ;

L'intérêt de la CG est sa simplicité d'application. Le travail consiste « à préciser la donnée comptable ». Le professionnel du chiffre apporte ici un conseil ayant une valeur ajoutée significative, n'impliquant pas de bouleverser l'organisation en place et ne nécessitant pas d'investissements majeurs. On mesurera l'arrivée de la CG à la mise en place de code « action » n'existant pas toujours auparavant et la systématisation de leur indication sur l'ensemble des documents émis ou reçus au sein de la structure.

Vous trouverez en annexe 8 cet outil présentant la répartition du compte d'exploitation par action, projet.

Comme dans toute évolution, il faut communiquer afin de faire comprendre l'intérêt de la demande supplémentaire, sensibiliser les intervenants sur l'importance de l'application des nouvelles dispositions en leur expliquant la raison de cette organisation.

2.2 L'adaptation de l'organisation de l'association au besoin défini

Un autre point de vigilance à prendre en considération en vue de la mise en œuvre de l'outil analytique de gestion au sein du GAB concerne la nécessité d'adaptation de l'organisation du groupement.

Comme toutes les structures du secteur tertiaire, les GAB utilisent le temps pour mener à bien ses opérations. Au cœur du dispositif, ce sont des hommes et des femmes consacrant du temps. Et ce temps, au travers de la masse salariale, pèse pour près de 70% dans le budget de la structure.

Pour connaître et maîtriser ce poste, il est nécessaire de mettre en place l'outil de gestion des temps afin de pouvoir affecter par action les temps passés.

Les collaborateurs saisissent tous les jours les temps travaillés par action. En fin de mois, une extraction des données est réalisée afin d'établir la clé de répartition de la masse salariale de la période. Les temps affectés au projet permettent de répartir ensuite la masse salariale de la période. Vous trouverez en annexe 9 cet outil présentant la saisie des temps et les extractions réalisées grâce aux fonctions tableaux croisés dynamiques.

Sur la base des temps affectés par chacun, une clé analytique est créée pour répartir la masse salariale mensuellement.

Chapitre 3 : L'utilisation et le contrôle du nouvel outil

Section 1 : Les diligences à déployer pour sa mise en œuvre

1. La construction de l'architecture analytique

1.1 La définition des objectifs recherchés

Dans la construction de l'architecture analytique, il faut définir au préalable les objectifs de la mise en place et de la mise en œuvre de cet outil analytique de gestion. L'orientation stratégique est de doter le GAB d'un outil de gestion, dans l'objectif de justifier l'utilisation des fonds perçus à titre de subvention, il faut de ce fait considérer en profondeur le suivi de l'utilisation des subventions au sein du groupement.

Cette orientation stratégique se doit d'être déclinée en objectifs opérationnels attendus de cet outil, afin de s'assurer de sa réalisation effective, pour que l'outil fonctionne d'une manière optimale au sein du groupement et apporte des valeurs ajoutées dans sa structure organisationnelle et son mode de fonctionnement.

Comme il a été indiqué précédemment, la mise en place de la comptabilité analytique se traduit par quelques créations. Il faut définir des codes analytiques correspondant aux actions. Le nombre de projets n'étant pas significatif et le nombre de caractères disponibles pour le code analytique assez important, en l'occurrence une dizaine, il est préférable que le code analytique soit alpha numérique. Face à la récurrence de certaines actions d'année en année pour pouvoir

les dissocier et garantir une juste affectation, il est préconisé d'intégrer dans le code analytique le millésime correspondant à l'année de réalisation de l'action.

Les deux premiers caractères numériques sont affectés aux millésimes et les 8 caractères suivants alphabétiques au titre de l'action.

Toutes les dépenses n'étant pas attribuables directement à une action spécifique, un code relatif à des frais dit « communs » ou « généraux » est à déterminer. S'agissant des frais relatifs pour la majorité à la gestion de la structure, le code GES peut être retenu sans millésime. Ceux-ci étant réparti sur l'ensemble des projets au prorata de la masse salariale dans la présentation du compte d'exploitation.

Comme indiqué précédemment, l'objectif est d'obtenir une organisation légère et simple permettant d'identifier facilement le suivi d'une affaire et/ou de son financement. L'affectation par action des salaires par collaborateur est contraire à la volonté initiale de simplicité. Pour cela, il convient de créer une clé de répartition mensuelle des temps par action présentée en annexe 10. Il existe donc 12 clés de répartition indirectes.

Ces clés sont le résultat de la compilation des temps affectés par l'ensemble des collaborateurs aux différentes actions appliquées aux coûts salariaux. Grâce à la saisie des temps, plusieurs informations importantes seront récoltées, à savoir :

- Le temps consacré aux actions en heures,
- Le poids relatif de chaque action sur le volume d'heures produit par l'ensemble des collaborateurs sur une période définie,

1 Le coût imputable à chaque projet.

C'est sur la base de ce dernier que la clé de répartition est établie.

Avec les clés de répartition et le nombre d'heures travaillées par projets, les groupements affectent 70% des coûts de leur budget de fonctionnement.

Pour le reste, une partie des frais engagés par la structure l'est pour ce que l'on qualifie traditionnellement de coûts structurels propres au fonctionnement des associations, comme le loyer, les honoraires de l'expert-comptable et du

commissaire aux comptes, les crédits baux de véhicules de services etc... Toutes ces dépenses ne sont pas générées par la réalisation spécifique d'une action ou d'une mission cofinancée. Pour cela, il convient d'imputer ces dépenses directement dans le code GES. L'objectif étant de réduire autant que possible la contrainte ou le sentiment de contrainte supplémentaire occasionnée par la mise en œuvre de la CG.

Afin de permettre au groupement de pouvoir justifier l'utilisation des subventions perçues, il faudrait que l'outil analytique de gestion puisse :

- Assurer que l'emploi des ressources du groupement soit conforme avec l'objet social décrit dans la convention de subvention passée avec l'organisme financeur ;
- Apporter une vérification en profondeur de l'efficacité de l'utilisation des fonds perçus dans le cadre des subventions.
- Faire le relais et le lien entre le compte rendu financier et le compte d'emploi et de ressource.
- Produire une information financière qui soit ciblée par sous-ensemble d'activité, de projet, de secteur identifié, etc. sachant que dans le cadre d'un Groupement d'Agriculteurs biologiques, les types de produits peuvent être différents d'un producteur à l'autre, de même que les activités. En parallèle, les subventions ne sont pas forcément les mêmes.
- Produire une information périodique en vue du pilotage de gestion.
- Produire une information afin de s'assurer du respect des obligations réglementaires imposées par le législateur, dans le cadre des activités des agriculteurs biologiques ;
- Établir un budget, en réaliser le suivi en cours de l'année, analyser les écarts entre les prévisions de budget et les réalisations réelles et effectives ;
- Produire une information fiable, dans l'objectif de remplir l'obligation conventionnelle de justifier l'utilisation des fonds perçus.

1.2 La résolution des contraintes rencontrées

Pour la réalisation de l'orientation stratégique de doter le GAB d'un outil analyse de gestion opérationnelle, il faut déjà que l'outil puisse remplir les différents objectifs opérationnels escomptés dans sa mise en œuvre.

Mais la réalisation avec succès des objectifs escomptés dépend de la participation et de l'implication de toutes les entités concernées au sein du groupement. Plusieurs contraintes et difficultés peuvent se présenter :

- Le manque de collaboration et de soutien de la direction par méconnaissance de l'outil ;
- Le manque d'adhésion et d'implication de l'équipe organisation de la structure du groupement ;

Ces deux entités du groupement ont un rôle fondamental dans la mise en œuvre et le développement avec succès aux côtés du cabinet d'expertise comptable qui joue également un rôle pilier dans ce projet.

La communication de l'EC et de ses collaborateurs, l'information et la formation sur cet outil de gestion analytique, qui est mis en place dans la structure organisationnelle du groupement, ont un rôle déterminant dans la réussite du projet et permet de lever les doutes internes éventuels. La formation sur ce nouvel outil de gestion se doit d'être différente suivant l'entité fonctionnelle au sein du groupement, du fait que les implications et la participation dans le développement de l'outil sont différentes, car l'outil va permettre :

- La justification de l'utilisation des fonds perçus
- D'aider à la prise de décision pour les dirigeants du groupement ;
- De doter l'équipe administrative, comptable et financière d'un outil de pilotage
- L'amélioration de l'efficacité et de l'efficience des personnels salariés du groupement.
- Améliorer les modalités et les conditions de travail dans la production biologique des Agriculteurs biologiques membres du groupement.

2. L'établissement des budgets prévisionnels

2.1 L'élaboration

Avant d'entrer dans l'élaboration des budgets prévisionnels, il convient de préciser le rapport entre la CG et les budgets prévisionnels

Les données, informations et résultats produits par la CG se doivent de faire l'objet d'une comparaison avec les données, informations et résultats de la prévision de budget, afin de pouvoir évaluer les écarts et mettre en place des mesures correctives. En plus de cet aspect de complémentarité, il y a également la nécessité de mettre en adéquation les deux outils afin que les résultats ne soient pas différents et se dégagent d'une manière parallèle et non en induction. Pour cela, les données issues de l'outil analytique de gestion peuvent servir de base dans la définition des prévisions de budget afin que les prévisions soient réalistes.

Quelle serait l'utilité de faire un budget prévisionnel réaliste et correct pour le groupement ? D'abord, parce que le budget prévisionnel est un outil d'aide à la décision et permet d'avoir une estimation des besoins réels en termes de financement (subventions) du groupement. La subvention doit être en corrélation avec les besoins réels du groupement. Dans l'élaboration du budget prévisionnel, le groupement évalue également la faisabilité de son projet et de ses activités à partir d'une estimation des fonds nécessaires à titre de subventions, d'une estimation des utilisations en termes de répartition et de dépenses.

Bien que le budget prévisionnel soit un outil de gestion interne, c'est également un gage de crédibilité auprès des financeurs en termes de délimitation au préalable des utilisations des subventions par le groupement même en phase prévisionnelle. Par le budget prévisionnel du groupement, les financeurs vont déjà avoir une idée de l'affectation, de l'utilisation éventuelle des fonds qu'ils vont attribuer.

Le budget prévisionnel est également un outil de pilotage, de suivi et de contrôle de référence de la progression des activités du groupement. Il sert de référence aux évaluations périodiques des écarts entre les prévisions et réalisations du groupement. Cette possibilité d'évaluation périodique de la progression des

activités permet également de prendre connaissance des écarts dans l'utilisation prévisionnelle des subventions par rapport aux utilisations réelles.

La connaissance des écarts d'utilisation des fonds perçus par l'organe dirigeant du groupement au fil de l'eau du déroulé des projets permet de mettre en place des mesures correctives, afin d'être toujours en conformité avec l'objet de la convention de subventions passée avec le financeur du groupement.

Enfin, le budget prévisionnel se doit d'être élaboré soit par activité, soit par secteur d'activité, soit par catégorie de projet au sein du groupement.

La définition du budget prévisionnel par projet ou par secteur d'activité permet, après assemblage, de dégager le budget prévisionnel global du groupement. Ce système améliore la réactivité du groupement en cas de décalage entre les prévisions et les réalisations, et permet de mieux cibler les sources des écarts pour mieux les traiter et mieux anticiper.

- ***L'élaboration du budget prévisionnel du groupement :***

- ***La première Étape :*** il s'agit de structurer et de lister les dépenses et recettes suivant les entités sources afin de pouvoir dégager des budgets prévisionnels délimités par structure :
 - ***Budget de dépenses fonctionnelles*** : ce sont les budgets de dépenses relatives aux aspects fonctionnels du groupement : les dépenses de fournitures, les loyers, les dépenses de communications, d'eau et d'électricité, les salaires, etc.
« Frais généraux »
 - ***Budget de dépenses opérationnelles*** : lié aux activités du groupement, à savoir : les frais de déplacement, les frais de publicités, les frais liés aux actions menées....

- ***La deuxième étape :*** consiste à lister et valoriser les dépenses par entités, services du groupement suivant les besoins et les nécessités de leurs activités. Il revient à chaque responsable, sur la base de la connaissance qu'il

a de ses dossiers, d'élaborer un budget pour chaque action en utilisant le budget action disponible en annexe 7. Puis à l'aide du tableau en annexe 6 de définir les besoins humains nécessaires à la réalisation des actions budgétisées. Pour cela, une liste du personnel relevant de leur secteur leur est remis mentionnant l'état civil des collaborateurs, le montant de leur salaire brut ainsi que le taux de charges sociales et fiscales. Il revient ensuite à chaque Responsable de compléter cette liste en indiquant s'il souhaite une révision salariale, d'en chiffrer le montant et s'il a besoin de recrutement supplémentaire.

- **La troisième étape** porte sur la répartition des moyens humains par action, par projet. Lié au précédent fichier, dans un nouvel onglet, le chef de secteur doit affecter le temps de chacun par action et en pourcentage. Cela permet d'obtenir le coût et le temps prévisionnel par projet

Vous trouverez en annexe 5 et 6, l'exemple d'un tableau prévisionnel de suivi de la masse salariale ainsi que les tableaux d'affectation liés.

- **La quatrième étape** : consiste en l'assemblage, la compilation de l'ensemble des différents budgets prévisionnels de dépenses afin de pouvoir délimiter et dégager le budget prévisionnel des dépenses globales du groupement.

Une fois les budgets des dépenses et des recettes délimités, il relève enfin de la responsabilité de l'EC, en charge d'accompagner la structure, de la mettre en forme afin de disposer d'un budget prévisionnel global.

2.2 La mise en œuvre

La mise en œuvre de l'élaboration du budget nécessite le déploiement de plusieurs procédures au préalable.

La première étape relève de la responsabilité de l'EC, dans le cadre de la formation sur la préparation d'un budget prévisionnel, le rôle et les responsabilités

de chacun et la nécessité de l'implication de tous. Le contenu de la formation devrait pouvoir être personnalisé suivant les différentes entités concernées par le budget, avec une délimitation en détails des charges de travail et de responsabilité de chacun.

Cette première étape, qui consiste en la formation de tous les acteurs concernés par l'élaboration du budget prévisionnel, devra contenir les informations suivantes :

- Une note informative sur la structure globale, l'objectif, l'importance et l'aspect incontournable d'un budget prévisionnel pour le groupement ;
- Une note d'information sur la place, le rôle, la charge de travail et la responsabilité des différents acteurs impliqués ;
- Des détails d'informations sur les procédures de réalisation du budget des dépenses pour l'ensemble des acteurs concernés.

La deuxième étape de la mise en œuvre de l'élaboration du budget prévisionnel est plus pertinente et très importante, car c'est dans ce cadre que le cabinet d'expertise comptable va accompagner l'ensemble des acteurs dans la délimitation des différents éléments composant les sources de dépenses des fonctions qui leur incombent. Il est vivement conseillé aux experts-comptables en charge de ce genre de mission de définir et de préparer des outils ou des supports permettant de guider les acteurs dans cette élaboration fastidieuse, afin de s'assurer d'un rendu approuvable, fiable, réaliste et satisfaisant.

La troisième étape de mise en œuvre de l'élaboration du budget prévisionnel consiste, de la part de l'expert-comptable, à délimiter dans le temps le cadre de ce travail et à dresser un planning de restitution des informations de la part de tous les acteurs.

La quatrième étape consiste au déploiement de la réalisation du budget prévisionnel. Dans ce cadre, l'EC en charge de la mission d'accompagnement du groupement doit :

- S'assurer que tous les acteurs progressent normalement suivant les attentes, en termes de savoir-faire et de respect de la planification.

- S'assurer d'être en contact permanent avec tous les acteurs concernés dans le cas d'une nécessité de soutien, de conseil ou autres.

La cinquième étape de mise en œuvre de la réalisation du budget prévisionnel consiste, pour l'expert-comptable, en l'assemblage de toutes les informations et de dresser le tableau de budget prévisionnel du groupement.

Une fois le budget prévisionnel élaboré, l'expert-comptable, avec l'appui de l'entité en charge de la comptabilité en interne, dégage et délimite les réalisations en termes de recettes et de dépenses et calculeront les écarts.

Section 2 : Le contrôle du nouvel outil

1. Présentation du prévisionnel analytique

1.1 La création du tableau de bord

La création et l'utilisation de tableaux de bord permettent de gérer facilement un grand nombre de données et de piloter l'activité du groupe, un projet et son environnement efficacement.

Toutefois, afin de pouvoir être totalement opérationnel et répondre aux attentes en termes d'objectifs de justification de l'utilisation des subventions perçues, le tableau de bord devra prendre en considération et intégrer les données, les informations et les indicateurs émanant de l'outil analytique de gestion mis en place au sein du groupe, étant donné les obligations légales du groupe, en termes de :

- Production : de compte annuel (compte de résultat, bilan, annexes), de budget et comptes des emplois et des ressources ;
- De nomination de commissaires aux comptes, sachant que notre GAB de référence dépasse le seuil de subvention de 153 000 euros avec un niveau de financement, subventions comprises de près de 1 000 000 euros.

Ces informations exigées ne sont produites généralement que d'une manière annuelle, ce qui expose les dirigeants à une méconnaissance de leur progression, évolution, réalisation en termes d'utilisation des fonds perçus, conséquence de l'absence d'outil de contrôle périodique au cours de l'exercice. Par la production annuelle de ces informations, l'organe de direction du groupe ne dispose d'aucun repère afin d'évaluer sa situation au risque de faire face à des écarts d'utilisations des subventions perçues, aux risques de sanctions pénales ou de demandes de restitution des subventions.

Dans une décision en date du 19 décembre 2012 (C.Cass Crim. 19 déc. 2012, n° 11-88.190), la Cour de cassation a confirmé un arrêt de Cour d'Appel jugeant que l'utilisation de subventions à d'autres fins que celles pour lesquelles elle était prévue était constitutive du délit de détournement de fonds publics, prévu et réprimé par l'article 432-15 du Code pénal.

Le tableau de bord s'inscrit alors dans ce cas comme un outil de pilotage par excellence, afin de suivre la trajectoire du groupe et d'avoir une progression par rapport à une voie préalablement tracée dans les prévisionnels. Le tableau de bord se révèle de ce fait comme un outil d'alerte au niveau du pilotage du groupe pour les organes de direction.

Le tableau de bord est ainsi défini comme « *un ensemble d'indicateurs peu nombreux conçus pour permettre aux gestionnaires du groupement de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions* »¹⁹ - Henri Bouquin, *le contrôle de gestion*, 2003.

En quelque sorte, les tableaux de bord de gestion sont composés d'indicateurs définis par la comptabilité générale du groupement et complétés par les indicateurs de la CG, basés sur la progression par rapport aux objectifs fixés, édités d'une façon périodique afin d'apprécier au fur et à mesure de la nécessité de mettre en place des mesures correctives.

¹⁹ Bouquin, H.,

De ce fait, un tableau de bord de gestion pour le groupement doit répondre aux objectifs suivants :

- La sensibilisation de l'organe de Direction et le conseil d'administration sur les opérations menées depuis le début de l'exercice ;
- La transmission synthétique d'informations clés en forme de chiffres clés ou de statistiques ;
- Donner une opinion sur la progression des activités, la situation financière du groupe ;
- Donner une tendance avant l'arrêté comptable de fin d'exercice afin de pouvoir mettre en place des actions correctives en cas de nécessité ;
- Permettre de communiquer à mi-parcours avec les partenaires du groupe sans avoir à attendre la fin de l'exercice comptable.

Les tableaux de bord sont dès lors des indicateurs périodiques de progression qui, à la fin de la période d'évaluation partielle, deviennent caduques.

Voici alors les différents types d'indicateurs devant figurer dans le tableau de bord du groupe :

- **Les indicateurs d'objectifs** : qui permettent d'évaluer la progression par rapport à l'atteinte des objectifs stratégiques ou de l'orientation stratégique. Ils se présentent donc sous la forme d'un reporting à l'organe de Direction du groupe.
- **Les indicateurs d'action ou d'activité menée** : ils servent beaucoup plus à l'entité opérationnelle au sein du groupe, car ils permettent de faire une évaluation de la progression par rapport aux actions menées en vue de l'atteinte des objectifs opérationnels escomptés.
- **Les indicateurs de performance (efficacité et efficience)** : Ils concernent l'ensemble des acteurs du groupe, car ils permettent de mesurer l'efficacité et l'efficience de l'ensemble des plans d'actions mis en place. Cet indicateur permet également de comparer la performance entre plusieurs entités ou plusieurs périodes. Dans ce cadre, le tableau de bord peut contenir :

- Des indicateurs de production : comme le cas de la production totale des heures de travail des collaborateurs.
- Des indicateurs financiers liés à la performance :
 - En termes de ressources : les subventions, les financements propres, les dons.
 - En termes de dépenses : les dépenses totales de fonds de la subvention perçus, les achats totaux de fournitures, etc.
 - Les résultats intermédiaires ;
 - La situation de la trésorerie du groupement ;

Enfin, on peut trouver plusieurs formes exploitables de tableau de bord, mais le choix de la présentation dépendra des indicateurs clés les plus adaptés au groupe qui serviront de base à l'évaluation en cours de parcours :

- Un tableau de bord présentant les chiffres clés de la période d'évaluation ;
- Un tableau de bord comparatif de budget ;

1.2 Sa mise en œuvre

Dans la mise en œuvre d'un tableau de bord, la comptabilité du groupement et l'EC, en charge de la mission de mise en œuvre de l'outil analytique de gestion au sein du GAB, doivent travailler de concert. Il faut tenir compte du lien avec les tableaux de bord et les indicateurs des données issues de la comptabilité analytique.

Dans ce cas, l'EC en charge de l'adaptation du tableau de bord de gestion classique issu de la comptabilité générale du groupe devra l'adapter de façon à intégrer également les données sur les différents coûts de la comptabilité analytique par la définition d'indicateurs communs.

Voici quelques indicateurs communs que peut exploiter l'EC en charge de la mission :

- **Concernant les résultats financiers** :
 - L'écart moyen des dotations entre les projets ;
 - Coût moyen d'une prestation par action

- **Concernant le processus interne :**
 - o Coûts administratifs et logistiques par projet
 - o Coût moyen d'un projet, d'une action ;
 - o Parts des coûts cachés par rapport au budget global ;

Sensibilisés par les demandes de justification de l'utilisation des fonds, les différents acteurs de la structure comprennent l'intérêt de la comptabilité de projets.

La phase du « pourquoi » n'a pas lieu, c'est sans doute la plus difficile car sans acceptation de la nécessité de la mise en place d'un nouvel outil, il est peu probable que ce dernier puisse apporter beaucoup. Pas compris, non acceptés, peu ou mal utilisés, les résultats ne sont pas exploitables, décrédibilisant ainsi la démarche engagée.

2. L'analyse des résultats

2.1 L'état d'avancement du projet

Généralement, afin de mesurer l'avancement du projet, il est d'usage d'utiliser le tableau de bord, qui permet de faire le suivi de l'activité du groupement entre l'activité réalisée au fur et à mesure de l'exercice et le budget établi.

Le tableau de bord de gestion permet donc de prendre connaissance des écarts et offre la possibilité de les analyser pour apporter des actions correctives (annexe 14).

L'analyse des écarts doit être rigoureuse : il s'agit de définir les raisons de la variation d'un poste de produits ou de charges de la comptabilité générale par rapport à ce qui avait été prévu au budget.

La comptabilité de projets permet d'avoir un accès rapide et précis à l'information. La situation comptable établie confirme ce que les équipes pressentent déjà. Les dépassements, s'il y en a, sont connus, le glissement des actions est mesuré, appréhendé et les décisions pour corriger ou s'adapter sont prises.

Eclairé, le conseil d'administration et l'ensemble des membres du groupement peuvent se concentrer sur les évolutions conjoncturelles et ainsi étudier comment les surmonter. Fort de ces informations, les démarches auprès des financeurs sont modifiées. L'arrêt de certains financements peut être anticipé et les décisions prises.

2.2 La mesure des écarts

Après calcul des écarts entre les prévisions budgétaires et les réalisations, l'EC est en mesure de voir l'écart de progression du groupe par rapport aux différents objectifs opérationnels qui ont été fixés, en vue de la réalisation de l'orientation stratégique.

Toutefois, les écarts constatés doivent faire l'objet d'une évaluation afin d'en déterminer ses sources et dans l'objectif de proposer de mettre en place des actions correctives.

Tout écart a des conséquences sur la progression du projet mis en œuvre.

Vu les multitudes d'écarts pouvant survenir, nous n'allons pas pouvoir tous les mettre en évidence dans ce travail de recherche. Toutefois, nous tenons à en citer quelques exemples :

- La modification du budget, si après analyse, il s'avère que le budget n'est pas correctement établi,
- La mise en place d'actions correctives comme la diminution de certaines charges si les produits attendus ne sont pas encaissés (arrêt d'une subvention), pour ne pas avoir un résultat négatif,
- La modification du rythme de production pour augmenter les produits,
- La recherche de nouveaux débouchés ou de nouveaux adhérents,
- La réduction du personnel ou la favorisation du bénévolat, dans le cas où les charges de personnel sont trop importantes au regard des produits.

Chapitre 4 : Le rapport de la gestion de projet

Section 1 : Le contenu du rapport

1. Le résultat des actions menées

1.1 Les actions réalisées

Au même titre que la mise en place d'un outil de gestion analytique pour réaliser la gestion de projet au sein du groupement, la réalisation de la mission d'accompagnement par l'EC dans la nécessité de justification de l'utilisation des fonds perçus à titre de subvention vis-à-vis des partenaires financiers, on se doit de procéder à la rédaction et à la présentation d'un rapport de la gestion du projet.

Ce rapport doit contenir les points essentiels suivants, dont font partis les résultats des actions menées :

- Un rappel de l'orientation stratégique :
- Une description des différents objectifs opérationnels à atteindre en vue de la réalisation de l'orientation stratégique ;
- La liste des actions menées à titre d'axe stratégique, en vue de la réalisation du projet et de l'atteinte de chacun des objectifs opérationnels ;
- Le rappel des différentes dead-lines résultant de la planification au préalable de la mise en œuvre de la CG et de la réalisation des différentes étapes du projet.
- Le rapport de réalisation du projet en termes de durée réelle et une explication par rapport aux différentes raisons à l'origine des écarts dans le respect du timing de chaque phase du projet.
- Une liste des éventuelles difficultés rencontrées par l'EC dans le cadre de la réalisation du projet. Il n'existe pas de liste exhaustive pour les difficultés, toutefois l'EC a intérêt à y insérer toutes les difficultés qu'ils auraient rencontrées durant les différentes phases de la réalisation du projet.
- La liste des différentes actions correctives mises en place durant la réalisation du projet, après constatation d'écart lors des évaluations périodiques
- L'avis, l'opinion et la perception de l'organe de direction du groupe par rapport à la mise en place et à la mise en œuvre de ce nouvel outil au sein du groupement.

- L'avis, l'opinion et la perception de l'EC en charge de la mission par rapport à la mise en place et la mise en œuvre de ce nouvel outil au sein du groupement.
- Les différentes pistes d'amélioration identifiées au sein du groupement par rapport à l'exploitation de l'outil mise en place.
- Etc.

Cette liste des contenus du rapport de gestion peut varier suivant le type de projets et le type d'activité.

Voici la liste des actions à réaliser par l'EC en charge de la mise en place de la gestion de projet. Nous allons procéder à l'énumération en fonction de la réalisation progressive de ces actions ou en d'autres termes, étape par étape de la réalisation :

- La délimitation des différents objectifs opérationnels du projet, en vue d'atteindre l'orientation stratégique ;
- L'analyse préliminaire de la faisabilité du projet au sein du GAB, dont l'analyse de la structure juridique du GAB dans l'ESS, la détermination des obligations comptables et fiscales du groupement.
- La définition des axes de la comptabilité analytique à mettre en œuvre ;
- L'identification des charges directes et indirectes ;
- La détermination des clés de répartition pour la ventilation des charges indirectes ;
- L'adaptation de la comptabilité au sein du groupement.
- L'établissement du lien entre la comptabilité générale et la comptabilité analytique au sein du groupement.
- L'élaboration des prévisions de budget au sein du groupement dont :
 - Formation de tous les acteurs concernés ;
 - Animation et suivi de la réalisation de la prévision des dépenses au niveau de l'ensemble des acteurs
 - La détermination des différentes ressources du groupement avec l'appui de l'entité en charge de la comptabilité du groupement.

- L'élaboration et la mise en place de tableau de bord de gestion dans l'objectif de pouvoir effectuer des évaluations au cours de la réalisation du projet.

1.2 Les pistes d'amélioration identifiées

Les pistes d'amélioration identifiées sont en rapport direct avec la réalisation du projet, suivant les constatations des acteurs concernés dans l'exploitation du nouvel outil mise en place.

Néanmoins, afin de déterminer la perception et la conception réelle de l'utilisation et de l'exploitation de cet outil au sein du groupement, une analyse de satisfaction professionnelle se doit d'être menée par l'EC en charge de la réalisation du projet.

Parmi ces points d'amélioration, nous pouvons citer :

- La conformité de l'utilisation des ressources du groupement avec l'objet social de la convention de subvention signée avec l'organisme financeur.
- L'économie d'échelle (efficience) dans l'utilisation des fonds perçus dans le cadre de l'utilisation prévue des subventions. La disponibilité de reste de budget aux termes de l'utilisation.
- La corrélation entre le compte rendu financier et le compte de gestion des emplois et des ressources.
- La précision dans les informations financières. Possibilité de donner des informations financières par activités, par secteur, etc.
- La réalisation d'évaluation périodique avec des informations financières à jour et disponibles en vue du pilotage des activités et du projet.
- Disponibilité périodique des informations financières en vue du respect des obligations réglementaires.
- Budget prévisionnel établi permettant de réaliser des évaluations à mi-parcours et d'une manière périodique, permettant de calculer les écarts, de les analyser et de proposer des actions correctives.
- La production d'informations financières fiables, sincères et précises.

2. Les explications relatives à l'utilisation de l'outil

2.1. Par les chargés de projets

Les notes explicatives provenant des chargés de projet permettent d'avoir leurs avis concernant la conduite du projet et l'exploitation de l'outil analytique de gestion au sein de la structure.

De ces avis découlent les différents points d'améliorations techniques et organisationnelles.

La récolte de ces explications est incontournable dans le cadre d'un projet afin d'avoir toujours plusieurs avis et impressions sur une réalisation.

Suite à la récolte des avis, une concertation se doit d'être faite en vue d'améliorer les points perfectibles suscités tant sur le plan technique, organisationnelle ou méthodologique.

Ces informations permettront d'améliorer les qualités de la nouvelle mission développée au sein du cabinet pour les clients à venir. Il faut toutefois préciser que ces avis ne devront en aucun cas considérer que les points positifs durant la réalisation du projet. Au contraire, ce sont les points négatifs qui devront être privilégiés et mis en avant, en vue d'une amélioration continue du processus.

La meilleure technique est de faire un débriefing d'équipe en fin de réalisation, d'inciter tous les membres de l'équipe à se prononcer sur la réalisation et de faire également à chaque fois des suggestions d'amélioration par rapport aux points négatifs soulevés.

Les chargés de projets sont conscients de la valeur ajoutée de l'outil, ils en acceptent l'idée. Il faut rappeler qu'ils sont déjà sensibilisés au sujet, puisqu'auparavant pour présenter des comptes aux financeurs, ils étaient contraints pour y répondre, de reprendre l'ensemble des actions et de traiter les demandes manuellement.

Le changement d'organisation comptable leur permet d'avoir accès rapidement à une information fiable pour piloter au mieux leur projet. L'adhésion est forte, puisqu'elle leur facilite la tâche.

Le suivi détaillé des coûts permet au chef de projets de mesurer les montants engagés par rapport aux montants planifiés. Qu'il s'agisse de mains-d'œuvre, de coûts fixes et/ou de coûts de matières premières, ce rapport lui permet d'avoir une visibilité optimale pour présenter les comptes.

La récolte de ces explications est incontournable dans le cadre d'un projet afin d'avoir toujours plusieurs avis et plusieurs impressions sur une réalisation. Dans ce cadre, on a affaire à l'équipe de réalisation du projet du cabinet d'expertise comptable. Cette technique entre dans le cadre d'un brainstorming constructif en vue d'une confrontation plus tard avec la perception et la conception de l'équipe du groupement.

2.2 Par la Direction du GAB

Comme évoqué auparavant, toute évaluation de fin de projet doit tenir compte des avis de l'équipe de réalisation au sein du cabinet et les avis de l'équipe de la structure bénéficiaire cliente. C'est pourquoi cette rubrique se doit d'être prise à la plus haute considération, car c'est de ces avis que vont découler la performance et l'amélioration du projet.

Afin de disposer des explications de la direction du GAB par rapport à l'utilisation de ce nouvel outil de gestion, il convient d'avoir un entretien avec la direction, et de discuter librement du nouvel outil suivant leur appréciation.

L'EC en charge du développement peut préparer au préalable un questionnaire en adéquation avec l'orientation stratégique fixé et les objectifs opérationnels qui en découlent.

L'accès à l'information d'une manière rapide permet de mettre en lumière une difficulté à laquelle la direction et les membres de l'association vont être confrontés mais qui n'est pas pour autant clairement identifiée, à savoir le glissement des projets.

La plupart des actions réalisées le sont en réponse à des appels d'offre passés par les institutions publiques ou para publiques. L'unité « le temps » n'est pas la même selon que vous êtes établissement public ou groupement.

Le temps qui s'écoule entre les appels à projets, la signature des conventions et les périodes de réalisations se décale. Les institutions n'ont pas les mêmes périodes référentes. Quand l'Etat raisonne en exercice budgétaire, vous êtes en exercice comptable. Et quand ce sont les mêmes, les uns raisonnent en trésorerie et les autres en engagements

Section 2 : La présentation du rapport

1. L'entretien avec la direction

1.1 Mise en exergue des enjeux opérationnels et financiers

Une fois les différents avis relatifs à l'utilisation de ce nouvel outil de gestion collectés, l'EC en charge de la mission, appuyé par les collaborateurs du cabinet, peut procéder à la rédaction et à l'élaboration du rapport de projet final et programmer une présentation avec la direction du groupement.

Dans la présentation du rapport de gestion de projet, il est essentiel d'accorder de l'importance aux enjeux opérationnels et financiers de l'utilisation de l'outil de comptabilité mis en place, avec une présentation démonstrative de la part de l'équipe professionnelle dans les domaines de la comptabilité générale, de la comptabilité de gestion et du contrôle de gestion. Faire correspondre les différents aspects techniques du nouvel outil avec la réalité au sein du groupement est l'une des phases clés de la présentation du rapport de projet.

Toutefois, l'ensemble du contenu du rapport de projet se doit de faire l'objet d'une présentation, en mettant en exergue les différentes difficultés opérationnelles et techniques soulevées et constatées avec les points d'amélioration, et de lever ces difficultés par l'équipe en charge de la réalisation du projet. La prise en compte des remarques du client et leurs transformations en arguments positifs par la proposition de points d'améliorations adéquats sont le secret d'une longue et fructueuse collaboration entre les deux entités.

À l'issue de la présentation du rapport de projet, l'EC en charge de la mission de la mise en place et de la mise en œuvre de ce nouvel outil de gestion au sein du groupement doit faire une synthèse de la réalisation des objectifs et évoquer le sujet de la reconduction ou de la continuité de la collaboration entre les deux entités.

1.3 Restitution des résultats

Une fois la réunion de présentation du rapport de gestion de projet terminée, l'EC doit avant tout faire une synthèse de tout ce qui a été dit et évoqué durant la présentation et en tenir compte dans le dossier final avant la restitution des résultats au groupement client.

La présentation aux chargés de missions par la direction du groupement est l'occasion de nouveaux débats.

La CG peut être rattachée aux systèmes d'informations. L'utilité de sa mise en œuvre réside dans la capacité à transmettre des éléments nécessaires à la prise de décision. Que ce soit les chargés de missions, la direction du GAB, la gouvernance du groupement, le CAC, l'EC, tous retirent un bénéfice des informations recueillies.

Les éléments fournis par la gestion de projet permettent de clarifier la connaissance en affinant le résultat, de réduire l'incertitude des décideurs, de faciliter la prise de décisions de gestion courante mais aussi celles engageant à moyen ou long terme le groupement.

Les pistes d'améliorations se doivent d'être proposées par rapport à tous les problèmes évoqués avec des programmes de réalisation. Cela permet de mettre en confiance et de fidéliser le client, sachant qu'il comprend que ses remarques et avis n'ont pas été pris à la légère par le cabinet d'expertise comptable et que le cabinet se positionne réellement dans un contexte de conseil et de partenaire pour le client.

2. Comment faire prendre conscience au client de l'importance de l'outil ?

2.1 L'identification d'un secteur lucratif éventuel et son risque fiscal

Dans le cadre de la nécessité de faire prendre conscience au client de l'importance de l'outil de gestion mis en place au sein du groupement, l'EC peut présenter à titre d'exemple :

- Mettre à l'évidence du client la capacité de l'outil, à évaluer le potentiel d'un secteur commercial, initialement marginal. L'outil permet au groupement de mener une évaluation plus ou moins complète des potentialités et de l'évolution de l'exploitation d'un nouveau secteur d'activité lucratif. L'évaluation de cette nouvelle opportunité peut se faire d'une manière efficace et efficiente, du fait des caractéristiques du nouvel outil à intégrer à la fois la comptabilité financière et la comptabilité analytique ou la comptabilité de gestion. Deux catégories de comptabilité qui peuvent se distinguer des objectifs poursuivis, mais qui sont complémentaires dans les évaluations des coûts et l'évaluation financière. La mise en place de la CG facilite la mise en exergue d'un secteur lucratif et mesure son niveau au regard de l'activité globale de l'association. Avec l'aide des résultats ventilés par activités, on peut alerter le groupement sur cette situation.

S'il est toléré qu'une association ou un organisme sans but lucratif puisse développer des activités lucratives, notamment quand celles-ci permettent de réaliser les activités non lucratives, elles doivent rester accessoires et être dissociables. La sectorisation et la filialisation sont deux dispositifs permettant de circonscrire l'imposition aux seules activités lucratives.

Depuis le 1er Janvier 2020, le seuil de la franchise d'impôts commerciaux retenu dans le projet de loi de finances a été porté à la somme de 72 000 € et est désormais indexé, chaque année sur la prévision de l'indice des prix à la consommation, hors tabac. Au moment où la rédaction du présent mémoire se finalise, le seuil 2021 n'a pas été actualisé.

La franchise s'apprécie par année civile et concerne les recettes encaissées. Or la comptabilité du groupement est une comptabilité d'engagements et non

de recettes dépenses. Pour cette raison, le résultat obtenu au niveau de l'activité lucrative, nécessite qu'un travail soit réalisé afin de pouvoir apprécier le franchissement du seuil avec exactitude.

Pour réaliser ce suivi, il faut mettre en place un second niveau de codification analytique. Préalablement évoqué dans cette même partie au chapitre 2 section 2, paragraphe 1.1 le multi axe.

Les actions ou projets sont identifiés au niveau des centres analytiques et la dissociation activité lucrative ou non au niveau de la nature analytique. Quel que soit le projet concerné, la nature de la prestation peut être lucrative ou pas. C'est pour cette raison qu'un double niveau est nécessaire. En fin d'exercice, l'édition du secteur lucratif permet de savoir si un traitement spécifique doit être réalisé compte tenu du franchissement du seuil ou pas. L'édition permet de savoir si la lucrativité est liée à un projet spécifiquement ou si on retrouve celle-ci sur plusieurs actions.

2.2 Optimisation de temps et d'argent

La force de la gestion de projet réside dans sa capacité à informer. Cette comptabilité de gestion est le secret de la maîtrise de l'efficacité. Une information précise et détaillée, élément nécessaire à une prise de décision éclairée.

Si l'efficacité consiste en l'atteinte des objectifs avec une utilisation optimale des ressources (absence de gaspillage), la gestion de projet permet de ce fait à toute entité professionnelle qui décide d'intégrer cette comptabilité dans le cadre de la gestion des activités de s'assurer d'une bonne maîtrise du suivi de son activité, qu'il s'agisse :

- De la maîtrise des coûts
- Du respect des budgets
- De la traçabilité des fonds

Associé à la comptabilité générale, cet outil de gestion analytique permet en plus de mettre à disposition de l'exploitant, les outils lui permettant de s'assurer de l'effectivité de sa performance (efficacité et efficience) par l'intermédiaire des indicateurs de progression (tableau de bord) et de l'analyse de la réalisation réelle par rapport aux estimations.

Ces analyses et ces indicateurs sont rendus possibles grâce à l'intégration des données et des paramètres de la gestion analytique dans la comptabilité générale et par la définition d'indicateurs communs.

Synthèse de la deuxième partie

La deuxième partie de ce travail de recherche a été consacré au projet de mise en place et de mise en œuvre d'un outil de gestion analytique au sein du GAB.

Ce projet a démarré par une évaluation préliminaire de l'existant chez le groupement client, à savoir : sa structure et organisation juridique et ses obligations fiscales et comptables.

Cette évaluation préliminaire a été suivie de la définition des objectifs, des axes analytiques, des charges directes et indirectes et des clés de répartitions (annexe 12). Une fois ces délimitations effectuées, la mise en œuvre du nouvel outil de gestion analytique a pu être effectuée (annexe 13).

Cette mise en œuvre du nouvel outil de gestion analytique au sein du GAB a nécessité une adaptation de la comptabilité générale au sein de l'entreprise et une mise en corrélation de la comptabilité générale, de la comptabilité de gestion et du contrôle budgétaire au sein du groupement.

Cette mission de mise en place d'un nouvel outil de gestion analytique, considérée comme étant un projet, se doit également de faire l'objet de la présentation d'un rapport de gestion de projet.

Au cours de la présentation, l'EC en charge de la mission consolide la relation client/ cabinet et prépare une reconduction de la mission d'accompagnement du groupement dans la justification de l'utilisation des subventions suivant la convention de subvention passée avec le financeur.

Une mission déjà acquise pour le cabinet d'expertise comptable du fait de la puissance et de la performance de l'outil perçu par les dirigeants du groupement via la présentation des résultats acquis lors de la mise en œuvre au sein du groupement financière et analytique de la combinaison de l'utilisation du nouvel outil avec l'outil de comptabilité générale et le contrôle budgétaire

CONCLUSION

L'agriculture biologique, conçue comme étant un mode de production, trouve son originalité dans les pratiques de culture et d'élevage, privilégiant le respect de l'équilibre naturel. Dans ce mode de production, les produits chimiques de synthèse et les OGM sont exclus et l'emploi des intrants largement limité. Ce mode de production permet également de mettre en pratique à titre d'expérimentation des méthodes de production innovantes qui respectent l'environnement et qui sont susceptibles d'être développées d'une manière plus élargie dans l'agriculture. Les modes de transformation dans le cadre de l'agriculture biologique mettent en avant les caractéristiques naturelles des produits²⁰.

En France, c'est seulement après la Seconde Guerre mondiale que les principes de l'agriculture biologique ont été introduits. L'officialisation de cette pratique remonte à la LOA ou Loi d'Orientation Agricole en 1980 et il fallut attendre l'année 2011 pour que le terme « agriculture biologique » soit reconnu et apparaisse dans le règlement européen²¹.

Le règlement européen de 2012 réaffirme les grands principes de l'agriculture biologique comme étant : « *une gestion durable de l'agriculture, le respect des équilibres naturels et de la biodiversité et promotion des produits de haute qualité dont l'obtention ne nuit ni à l'environnement, ni à la santé humaine, ni à la santé des végétaux, des animaux ou à leur bien-être* »²².

Dans le cadre de la promotion et du développement de l'agriculture biologique, sans un soutien véritable des pouvoirs publics, il ne peut y avoir une concrétisation. Son retard de développement en France par rapport à ses voisins européens s'explique par les distorsions de concurrence dont l'origine se trouve

²⁰ ALIM'AGRI, « Ministère de l'Agriculture et de l'Alimentation », publiée le 08 septembre 2017

²¹ Règlement CEE 2092/91 du 24 juin 1991

²² Règlement (CE) N°203/2012 du 8 mars 2012 modifiant le règlement (CE) N°889/2008 portant modalités d'application du règlement (CE) N°834/2007 du conseil en ce qui concerne le vin biologique.

dans les différences de soutien financier des pouvoirs publics dans les États membres. Certains pays de l'union ont su mettre en avant et développer ce mode de production où les pouvoirs publics ont décidé de réduire les subventions au profit d'un développement du partenariat public-privé en termes de financement.

Bien qu'en France, on peut voir un fort développement des financements privés, le financement public sous la forme de subvention est en baisse. Les agriculteurs biologiques, dans un souci de développement et de renforcement de leurs activités et afin de faciliter leurs accès à des financements se sont vus dans l'obligation de se regrouper soit en forme de société, soit adhérer à des groupements déjà existants.

Les groupements de producteurs agricoles se distinguent en termes de particularités par la diversité de statuts et des missions. Certains prennent le statut d'association et d'autres se transforment en SARL ou en SICA. Le choix du statut juridique représente, pour ces agriculteurs, une première difficulté dans le développement de leur métier. En tant qu'association, les groupements ont la possibilité de planifier et de coordonner les projets qu'ils reçoivent et les groupements permettent aux agriculteurs biologiques membres d'étendre leurs activités dans la commercialisation.

Les aides et les subventions publiques peuvent provenir de l'État, des collectivités territoriales, des établissements publics administratifs, industriels ou commerciaux, des organismes chargés de la gestion d'un service public administratif ou d'organisme de sécurité sociale. Les subventions ont été définies comme étant des contributions financières, matérielles ou en personnel, qui sont allouées par les autorités administratives comme une commune ou par des organismes chargés de la gestion d'un service public industriel et commercial, dans un objectif d'intérêt général à des personnes morales de droit privé pour la réalisation d'une action, d'un projet d'investissement, le développement d'une activité ou le financement global de l'activité d'un organisme bénéficiaire qui en est à l'origine.

Les groupements d'agriculteurs biologiques peuvent bénéficier de plusieurs catégories d'aides ou de subventions comme les aides publiques financières, matériels, etc. Le choix du type d'aide publique le plus adéquat constitue une deuxième problématique pour les agriculteurs biologiques et les aides publiques et subventions font l'objet d'une réglementation :

- Pour le cas d'une subvention de plus de 23 000 euros, une convention de subvention se doit d'être élaborée et signée entre le GAB et l'organisme financeur.
- Le GAB bénéficiaire est amené à déposer un compte-rendu financier de l'utilisation des aides et des subventions auprès de l'administration ayant octroyé les aides publiques, dans le délai de 6 mois après la fin de l'exercice pour lequel l'aide a été attribuée.
- Pour le cas des groupements d'agriculteurs biologiques ayant obtenus des aides ou des subventions de plus de 153 000 euros au cours de l'année, ils se doivent d'établir des comptes annuels et les publier dans le journal officiel des associations et fondations d'entreprise dans les trois mois suivant l'approbation des comptes par le CAC. Dans le cas contraire, des sanctions financières et administratives peuvent être administrées.
- Il ne faut toutefois pas oublier la nécessité de l'agrément ESUS, qui est un dispositif gratuit mis en place par l'État et l'Union européenne pour renforcer les aides publiques aux groupements, associations, entreprises en difficultés. Cet agrément s'adresse notamment aux groupements d'agriculteurs biologiques et leurs donnent accès à :
 - Financement spécifique de BPI France ;
 - Des dispositifs locaux d'accompagnement (DLA) ;
 - De certains dispositifs de soutien mis en œuvre par des collectivités locales ou des organismes privés comme les banques commerciales.

La constitution de dossier de demande de financement, la nécessité de compte rendu financier d'utilisation des fonds perçus, l'obligation d'établir et de publier des comptes annuels et la nécessité de certification des comptes par un CAC sont autant de facteurs de blocages et de difficultés pour les groupements

d'agriculteurs biologiques. Autant d'épreuves et de difficultés qui rendent incontournable et nécessaire le recours aux services du professionnel de l'expert-comptable. Mais comment l'EC peut accompagner les agriculteurs biologiques dans la justification de l'utilisation des fonds perçus (subventions) ?

Dans le cadre de ce travail de recherche, il a été développé un outil de travail consistant à installer la gestion de projet, qui sera mis en place et mis en œuvre par l'EC au sein du groupement, dont la conduite de la mission prend la forme d'un projet.

Comme les groupements d'agriculteurs biologiques sont caractérisés par une grande diversité de missions et de projets, la comptabilité générale à elle seule ne permet pas d'en mesurer la performance (efficacité et efficience). C'est dans ce sens que la gestion de projet s'inscrit comme un outil précieux de pilotage par les dirigeants et de gestion pour les entités opérationnelles, à condition d'une mise en place bien réfléchie. C'est pourquoi, la mise en place de la comptabilité de gestion se doit d'être en concordance et en corrélation avec la comptabilité générale déjà mise en place et appuyée par des indicateurs et éléments clés financiers du contrôle budgétaire que sont les tableaux de bord de gestion et la comptabilité budgétaire ou la comptabilité prévisionnelle.

Dans le cadre du développement et de la réalisation de cette mission qui consiste en la mise en œuvre de la gestion de projet au sein du GAB, référence de ce travail de recherche, les différentes étapes suivantes ont été prises en charge par l'EC :

- La définition des besoins ;
- S'assurer que l'outil est compatible avec l'existant (logiciel, organisation comptable), ou si une adaptation de la comptabilité générale et la structure organisationnelle du groupement est nécessaire afin que le projet soit viable ;
- La définition et la délimitation des différentes ressources ainsi que le recensement des différentes destinations et utilisations des subventions ;
- La définition des clés de répartition des charges indirectes (aux heures passées des collaborateurs) ;

Cet outil permet enfin au groupement de produire d'une manière périodique des bilans d'actions ou d'utilisations des subventions pour les partenaires financiers et d'améliorer et optimiser le cadre d'utilisation des subventions.

BIBLIOGRAPHIE

1. Textes réglementaires et législatifs (classés par ordre chronologique)

- Circulaire du 24 décembre 2002 relative aux subventions de l'État aux associations, « améliorer l'octroi et le suivi des subventions accordées aux associations », publié au journal officiel le 27 décembre 2002
- Légifrance, les autres textes législatifs et réglementaires, « Loi N°2014-856 du 31 juillet 2014 relative à l'économie sociale et solidaire – Article 11 », consulter le 13 janvier 2020.
- Loi N°2014-856 du 31 juillet 2014 relative à l'économie sociale et solidaire ».
- BOFIP-GCP-16-0008 du 28/04/2016 NOR : pièces justificatives des dépenses du secteur public local 2019, les chiffres clés de la vie associative, consulté sur le site <https://injep.fr/wp-content/uploads/2019/07/Chiffres-cles-Vie-associative-2019.pdf>
- LEGIFRANCE : Loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat
- ALIM'AGRI, « Ministère de l'Agriculture et de l'Alimentation », publiée le 08 septembre 2017. Règlement CEE 2092/91 du 24 juin 1991. Règlement (CE) N°203/2012 du 8 mars 2012 modifiant le règlement (CE) N°889/2008 portant modalités d'application du règlement (CE) N°834/2007 du conseil en ce qui concerne le vin biologique.
- Code du commerce : article L 612-1 (obligation d'établir les comptes annuels).
- Code de commerce : articles L612-4 (*Établissement des comptes annuels*) et D612-5 (*Montant des subventions impliquant l'établissement de comptes annuels*)
- Décret n° 2003-367 du 18 avril 2003 modifiant le décret n° 99-1060 du 16 décembre 1999 relatif aux subventions de l'Etat pour des projets d'investissement
- Arrêté du 5 juin 2003 relatif à la constitution du dossier pour une demande de subvention de l'Etat pour un projet d'investissement

- Arrêté du 11 octobre 2006 portant sur la présentation du compte rendu financier d'utilisation de subvention
- Arrêté du 26 août 2015 relatif au plan de compétitivité et d'adaptation des exploitations agricoles mis en œuvre dans le cadre des programmes de développement rural
- Arrêté du 13 décembre 2016 modifiant l'arrêté du 14 décembre 2015 relatif au contenu d'un dossier complet pour l'octroi d'une subvention de l'Etat dans le cadre du développement rural

2. Ouvrages

- BOUQUIN Henri, « le contrôle de gestion », publié en 2003, 600 pages.
- ARRAOU Philippe, *L'expert-comptable et l'économie numérique*, Editions Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables, 230 pages

3. Revues professionnelles, rapports, articles de presse, documents de synthèse

- La revue fiduciaire, guide des associations, « contrôle des subventions, distinction entre subvention, prestation de services et redevance de délégation de service public », publié en décembre 2018.
- Rémy Séguin, Hélène Parent, « La lettre de missions et ses incontournables », SIC 371.
- BpiFrance, « Les structures de l'économie sociale et solidaire (ESS) », publié en février 2017.
- Guide d'Usage de la Subvention Association, pouvoir publics : un cadre partenarial rénové 2017-2018, page 14.
- Isabelle JOUANNEAU, Entreprendre, « Révolution numérique : quels impacts sur le quotidien de l'EC ? », publié le 10 avril 2019

- GENEVE, Marc, 2011, « Que faire en cas de réduction de subvention ? », *Associations Mode d'Emploi*, n°128, p. 13
- BEAUMUNIER, Adeline, 2009, « Les recours possibles en cas de refus de subvention », *Associations Mode d'Emploi*, n°114, p. 13
- ZAPALSKI Emilie, Banques des territoires, « Économie Sociale et Solidaire – 40% des structures de l'ESS rencontrent des problèmes de trésoreries, publié le 15 juillet 2014
- MARTIN Alexandre, Affiches Parisiennes, « Quelle communication pour les cabinets d'expertise comptable ? », publié le 15 juin 2016.
- LAMY Marie, OPENASSO, « Quel cadre légal d'une subvention ? », publié le 4 mai 2018.
- SAMUEL Laurent, Association 1901, « Obligation des associations bénéficiaires de subventions publiques », publié le 22 mai 2019.
- DEMAY Sébastien, COMPTAZINE, « les divers organes de contrôle des associations », publié le 20 février 2012.
- YOUMATTER, « Économie Sociale et Solidaire (ESS) : définitions, acteurs, réglementation », modifié le 3 novembre 2019.

4. Mémoires présentés pour l'obtention du diplôme d'expertise comptable

SALADIN, Anne, 1999, *La transparence de l'emploi des fonds issus de la générosité publique : compte d'emploi et méthodologie de suivi de l'utilisation des fonds collectés*, Mémoire DEC, 318 p.

DESCHAMPS, Sophie, 2014, *Le fonds social européen : une opportunité de développement de nouvelles missions pour l'expert-comptable dans les associations*, Mémoire DEC, 113 p.

SIROT ep. RUELLAN, Cécile, 2007, *Les centres de formation d'apprentis : Contribution de l'EC à la mise en place d'outils de gestion : coût de revient et tableaux de bord de pilotage*, Mémoire DEC, 114 p.

5. Sites internet

- Site officiel de l'OEC : <http://www.experts-comptables.fr>
- Magazine SIC : <http://sic.experts-comptables.fr>
- Base de données de la profession comptable :
<http://www.bibliobaseonline.com>
- Plateforme de téléchargement du Conseil Supérieur de l'OEC :
<http://www.bibliordre.fr>
- Consultation des textes législatifs : <http://www.legifrance.gouv.fr>

➤ ANNEXE

| | | |
|-----------|--|-----|
| Annexe 1 | Liste des outils proposés en annexe | 111 |
| Annexe 2 | Textes réglementaires de référence entourant les domaines des subventions | 112 |
| Annexe 3 | Proposition de lettre de mission pour assistance à la mise en œuvre d'un outil de gestion | 113 |
| Annexe 4 | Proposition lettre de mission pour établissement d'une attestation en concordance et en lecture directe avec les comptes annuels | 123 |
| Annexe 5 | Tableau prévisionnel de suivi de la masse salariale | 124 |
| Annexe 6 | Tableau d'affectation de la masse salariale | 125 |
| Annexe 7 | Budget prévisionnel par action | 126 |
| Annexe 8 | Rapport d'activité présenté sous la forme d'un compte d'exploitation | 127 |
| Annexe 9 | Fichier Excel d'affectation des temps tableaux croises dynamiques | 131 |
| Annexe 10 | Clés de répartition de la masse salariale périodique | 132 |
| Annexe 11 | Clé de répartition financeurs | 133 |
| Annexe 12 | Processus création analytique et budgétaire | 134 |
| Annexe 13 | Processus de suivi des réalisations analytiques et budgétaires | 135 |
| Annexe 14 | Analyse comparative résultats / budget par action | 136 |



ANNEXE 1 : Liste des outils proposés en annexe

| Numéro | Nom de l'outil | Descriptif de l'outil | Valeur ajoutée pour le professionnel |
|--------|---|--|---|
| A | Chronologie des étapes nécessaire à la mise en œuvre de la CGA | Processus de mise en place de la comptabilité analytique de la création des codes, aux clés de répartition, en intégrant les prévisions budgétaires | Disposer d'un ensemble d'outils clés en main nécessitant une adaptation au cas pratique |
| B | Tableaux de synthèse des travaux analytiques | Tableaux issus de la comptabilité présentant les réalisations par action et le comparatif budgétaire | Disposer d'un ensemble d'outils clés en main pour justifier de l'utilisation des fonds perçus |
| C | Lettre de mission pour la mise en place d'outils de gestion | Exemple de lettre de mission pour la mise en œuvre d'un outil de gestion conformément aux règles déontologiques. | Respect des normes professionnelles. |
| D | Lettre de mission pour la réalisation d'attestation dérogatoire | Exemple d'une lettre de mission pour l'établissement d'une attestation dérogatoire portant sur l'affectation des fonds versés en concordance et en lecture directe avec les comptes. | Respect des normes professionnelles. |

Annexe 2 : Textes réglementaires de référence entourant les domaines des subventions

- L'article 6 de la Loi du 1^{er} juillet 1901, relative au contrat d'association
- L'article 2 de la Loi du 9 décembre 1905 qui concerne la séparation des Églises et de l'État ;
- L'article 31 de l'Ordonnance N°58-896 du 23 septembre 1958 relative à des dispositions générales d'ordre financier concernant le contrôle des organismes subventionnés ;
- L'article 9-1 de la Loi N°2000-321 du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec l'administration ;
- L'article L1611-4 du Code Général des collectivités territoriales ;
- L'article L612-4 du Code de Commerce relatif à l'établissement de comptes annuels ;
- L'article D612-5 du Code de Commerce concernant le montant des subventions impliquant l'établissement de comptes annuels ;
- L'article 14 du Décret-Loi du 2 mai 1938 relatif au budget ;
- L'article du Décret N°2001-495 du 6 juin 2001 relatif à la transparence financière des aides octroyées par les personnes publiques ;
- Le Décret N°2009-540 du 14 mai 2009 relatif aux obligations de publicité des comptes annuels des associations et des fondations ;
- L'Arrêté du 11 octobre 2006 portant sur la présentation du compte rendu financier d'utilisation de subvention ;
- L'Arrêté du 2 juin 2009 portant sur les obligations des associations et des fondations relatives à la publicité de leurs comptes annuels.

Enfin la Circulaire du 29 septembre 2015 relative aux nouvelles relations entre les pouvoirs publics et les associations.

Annexe 3 : Modèle de lettre de mission pour assistance à la mise en œuvre d'un outil de gestion

La mission d'accompagnement de l'expert-comptable dans la mise en place de projet liée aux subventions pour un groupement d'agriculteurs biologiques

Exemple de lettre de mission

Informations à fournir obligatoirement au client (loi du 23 juillet 2010 Art L 111-2)¹ :

- Nom de la structure d'exercice professionnel ou de l'expert-comptable, statut et forme juridique, adresse géographique, coordonnées permettant d'entrer en contact rapidement et de communiquer directement avec le cabinet ou l'expert-comptable ;
- Groupement d'agriculteurs biologiques ;
- Adresse

A l'attention du Groupement d'agriculteurs biologiques de (Région)

Madame, Monsieur,

Nous vous remercions de la confiance que vous nous avez témoignée lors de notre dernier entretien en envisageant de nous confier en qualité d'expert-comptable une mission d'accompagnement puisque vous vous approchez des seuils

La présente lettre de mission est un contrat établi afin de se conformer aux dispositions de l'article 151 du Code de déontologie intégré dans le décret du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise-comptable. Elle a pour objet de vous confirmer par écrit les termes et les objectifs de notre prestation tels que nous les avons fixés lors (*indiquer la date du dernier entretien sur ce sujet*) ainsi que la nature et les limites de celle-ci.

1. VOTRE PROJET

Dans ce paragraphe, l'expert-comptable reprend les caractéristiques de l'ESS comme par exemple :

- Nature juridique et statuts des entreprises qui la composent ;
- But poursuivi ;
- Moyens matériels et humains nécessaires ;
- Volumes annuels d'activité (positionnement sur le secteur) ;
- Prévisions budgétaires ;
- Organisation administrative
- Mode de gouvernance définie et organisée par les statuts ;
-

¹ Informations figurant habituellement sur le papier à en-tête

2. NOTRE MISSION

La mission que vous envisagez de nous confier sera effectuée dans le respect des textes légaux et réglementaires applicables aux professionnels de l'expertise comptable² que nous sommes tenus de respecter. Elle concerne l'accompagnement des Groupements d'Agriculteurs Biologiques, dans le cadre de l'ESS, dans la justification de l'utilisation des fonds perçus à titre de subvention.

2.1. Durée de la mission

Notre mission débutera dès que la présente lettre de mission aura été signée par vous et que nous aurons recueilli les documents nécessaires, en particulier ceux prévus au paragraphe 6 des conditions générales figurant en annexe.

Cette mission sera effectuée sur la période nécessaire pour que votre entité acquière les moyens permettant son fonctionnement autonome. Elle pourra être complétée par des missions complémentaires que vous voudrez bien nous confier ultérieurement.

2.2. Nature et objectif de la mission

Il s'agit d'une mission axée sur l'accompagnement des Groupements d'Agriculteurs Biologiques, dans le cadre de l'ESS, dans la justification de l'utilisation des fonds perçus à titre de subvention.

Cette mission n'a pas pour objectif de déceler des erreurs, des actes illégaux ou autres irrégularités pouvant avoir lieu dans le cadre de l'exercice de votre métier.

2.3. Nature et limites des travaux à mettre en œuvre

Nos travaux consisteront à vous accompagner dans le franchissement de seuils ; ils comprennent trois phases principales à savoir :

- **Une phase de pré-crédation comprenant cinq étapes**
 - Etape N°1 : Prise de connaissance du dossier
 - Etape N°2 : Elaboration du dossier économique et financier
 - Etape N°3 : Analyse des activités
 - Etape N°4 : Aide au changement des statuts : juridique, fiscal et social
- **Une phase intermédiaire**
 - Etape N°5 : Accomplissement des formalités nécessaires en fonction des options juridiques, sociales et fiscales retenues
- **Une phase post-franchissement de seuils**
 - Etape N°6 : Organisation administrative et comptable
 - Etape N°8 : Définition et mise en place des outils de gestion
 - Etape N°9 : Aide à la gestion des obligations sociales
 - Etape N°10 : Aide à la gestion administrative et comptable
 - Etape n°11 : Analyse relative aux premiers mois d'activité.

Les limites de notre mission

² Voir paragraphe 5 des conditions générales « Obligations du professionnel de l'expertise comptable »

Nous vous informons qu'en application de nos règles professionnelles, nous ne sommes tenus qu'à une obligation de moyens. En conséquence nous ne pouvons nous engager sur la réussite de votre projet, et notre responsabilité ne saurait être engagée pour les décisions prises par vous dans le cadre de votre rôle de dirigeant.

Pour les prévisions budgétaires (*informations financières prévisionnelles*) fournies dans le dossier économique et financier, nous nous permettons d'attirer votre attention sur le fait que vous resterez responsable à l'égard des tiers de l'exhaustivité, de la fiabilité et de l'exactitude des informations comptables et financières concourant à l'élaboration de ces informations financières prévisionnelles.

Pour la mission de participation à l'établissement des informations financières prévisionnelles (*prévisions budgétaires*), nos travaux consisteront essentiellement à :

- rassembler les hypothèses établies par vos soins pour les prendre en compte dans l'établissement des comptes ;
- effectuer une traduction chiffrée des hypothèses ;
- présenter cette traduction comptable sous la forme des documents requis selon la législation en vigueur ;
- effectuer un examen critique portant sur la cohérence des hypothèses communiquées (au regard des données issues d'entreprises du même secteur d'activité et analyse et explication des variations significatives, etc.).

Cette mission pourra être complétée d'une mission d'examen de ces prévisions financières aboutissant à l'expression d'une opinion sur ces dernières.

2.4. Exécution et déroulement de la mission

Notre mission sera exécutée sous la direction de, expert-comptable, et de, assistant expérimenté d'encadrement, qui pourront se faire assister par d'autres assistants de notre structure.

Nous comptons sur votre coopération et sur celle de vos associé(e /es) et de vos collaborateurs (trices) pour nous communiquer les informations et les documents nécessaires pour réaliser notre mission dans de bonnes conditions :

(Lister la nature des informations et des documents nécessaires à la mise en œuvre de la prestation)

A l'issue de nos travaux, nous établirons un rapport à votre attention décrivant les travaux réalisés, nos constats et nos recommandations.

2.5. Prestations complémentaires (le cas échéant)

Vous avez souhaité également qu'en complément de cette mission, nous assurions les prestations suivantes :

(Description d'autres prestations complémentaires comme par exemple l'assistance en matière de rédaction des statuts, conseil en matière d'organisation et de contrôle interne,...)

2.6. Modalités relationnelles

Nos relations seront réglées sur le plan juridique tant par les termes de cette lettre que par les conditions générales établies par notre profession afin de réaliser cette prestation dans des conditions optimales (

(Le cas échéant prévoir un tableau de répartition des tâches en fonction de la nature de la mission confiée.)

Tout aménagement devant éventuellement être apporté aux prestations définies ci-dessus sera préalablement arrêté d'un commun accord et fera l'objet d'un avenant à la présente lettre de mission.

2.7. Obligations d'identification

(Paragraphe à intégrer uniquement lorsque les informations et les documents requis en matière d'identification relatés au paragraphe 6 des conditions générales jointes ne sont pas en possession du professionnel de l'expertise comptable)

Dans le cadre des obligations qui nous incombent en application des dispositions du Code monétaire et financier relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, nous vous informons qu'à la date de la présente les informations et les documents requis en matière d'identification et relatés au paragraphe 6 des conditions générales jointes à la présente ne nous sont pas parvenus et que leur obtention est une condition suspensive pour la mise en œuvre de la prestation que vous souhaitez nous confier.

2.8. Honoraires

Nos honoraires ont été fixés forfaitairement à un montant de€.

(Les modalités de facturation des honoraires forfaitaires peuvent être reproduites au niveau de ce paragraphe)

Les frais de déplacement et les débours éventuels vous seront facturés en sus de nos honoraires.

Nous vous serions obligés de bien vouloir nous retourner un exemplaire de la présente et des annexes jointes qui font partie intégrante de la lettre de mission, revêtues d'un paraphe sur chacune des pages et de votre signature sur la dernière page.

Nous vous prions de croire ...

Le professionnel de l'expertise comptable/Le représentant légal

Le client

ANNEXE A LA LETTRE DE MISSION

**EXEMPLE DE CONDITIONS GENERALES
A JOINDRE A LA LETTRE DE MISSION**
(à adapter au cas particulier)

1- DOMAINE D'APPLICATION

Les présentes conditions sont applicables aux conventions portant sur les missions conclues entre le cabinet ... dénommé le professionnel de l'expertise comptable et son client ou adhérent.

2- DEFINITION DE LA MISSION

Les travaux incombant au professionnel de l'expertise comptable sont détaillés dans la lettre de mission et ses annexes et sont strictement limités à son contenu.

Toute mission ou prestation complémentaire devra faire l'objet d'une information préalable du client ou de l'adhérent afin que celui-ci soit en mesure de manifester son accord.

3- RESILIATION DE LA MISSION

En cas de résiliation au cours d'un exercice comptable, et sauf faute grave imputable au professionnel de l'expertise comptable, le client ou l'adhérent devra verser à ce dernier les honoraires dus pour le travail déjà effectué, majorés d'une indemnité conventionnelle égale à 25 % des honoraires annuels convenus pour l'exercice en cours ou de la dernière année d'honoraires en cas de montant incertain. Cette indemnité est destinée à compenser le préjudice subi par le professionnel de l'expertise comptable à raison de l'inclusion du dossier du client ou de l'adhérent dans sa charge de travail de l'année en cours.

En cas de manquement du client ou de l'adhérent à l'une de ses obligations, le professionnel de l'expertise comptable aura la faculté de suspendre sa mission en informant ce dernier par tout moyen écrit ou de mettre fin à sa mission après envoi d'une lettre recommandée demeurée sans effet.

4- SUSPENSION DE LA MISSION

Lorsque la mission est suspendue pour cause de force majeure ou défaut de paiement des honoraires, les délais de remise des travaux sont prolongés pour une durée égale à celle de la suspension susvisée.

Pendant la période de suspension éventuelle, toutes les dispositions du contrat demeurent applicables.

5- OBLIGATIONS DU PROFESSIONNEL DE L'EXPERTISE COMPTABLE

Le professionnel de l'expertise comptable effectue la mission qui lui est confiée conformément aux dispositions du Code de déontologie des professionnels de l'expertise comptable intégré au décret du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité de l'expertise comptable, de la norme de « maîtrise de la qualité », de la norme « anti-blanchiment » élaborée en application des dispositions du Code monétaire et financier et le cas échéant de la norme professionnelle de travail spécifique à la mission considérée. Il

contracte, en raison de cette mission, une obligation de moyens.

Le professionnel de l'expertise comptable peut se faire assister par les collaborateurs de son choix. Le nom du collaborateur principal chargé du dossier est indiqué au client ou à l'adhérent.

A l'achèvement de sa mission, le professionnel de l'expertise comptable restitue les documents que lui a confiés le client ou l'adhérent pour l'exécution de la mission.

Le professionnel de l'expertise comptable est tenu à la fois :

- au secret professionnel dans les conditions prévues à l'article 226-13 du Code pénal ;
- à une obligation de discrétion, distincte de l'obligation précédente, quant aux informations recueillies et à la diffusion des documents qu'il a établis. Ces derniers sont adressés au client ou à l'adhérent, à l'exclusion de tout envoi à un tiers, sauf demande du client. Les documents établis par le professionnel de l'expertise comptable seront en conséquence adressés au client, à l'exclusion de tout envoi direct à un tiers et exception faite des transmissions aux administrations fiscales et sociales et OGA).

6- OBLIGATIONS DU CLIENT OU DE L'ADHERENT

Le client ou l'adhérent s'interdit tout acte de nature à porter atteinte à l'indépendance du professionnel de l'expertise comptable ou de ses collaborateurs.

Ceci s'applique particulièrement aux offres faites à des collaborateurs d'exécuter des missions pour leur propre compte ou de devenir salarié du client ou de l'adhérent.

Le client s'engage :

- A fournir au professionnel de l'expertise comptable préalablement au commencement de la mission, les informations et documents d'identification requis en application des dispositions visées aux articles L 561-1 et suivants du Code monétaire et financier, à savoir :

Dans le cadre de l'obligation d'identification du client ou de l'adhérent:

- si le client ou l'adhérent est une personne physique, obtention d'un document d'identité officiel en cours de validité comportant sa photographie ;
- si le client ou l'adhérent est une personne morale, tout acte ou extrait de registre officiel datant de moins de trois mois constatant la dénomination, la forme juridique, l'adresse du siège social, l'identité des associés et dirigeants et la composition et la répartition du capital.

Dans le cadre de l'obligation d'identification du bénéficiaire effectif, s'il apparaît qu'une personne physique remplit les conditions pour être qualifiée de bénéficiaire effectif:

- *les éléments d'identification de cette personne.*
- A mettre à la disposition du professionnel de l'expertise comptable, dans les délais convenus, l'ensemble des documents et informations nécessaires à l'exécution de la mission ;

- *(Le cas échéant)* A réaliser les travaux lui incombant conformément aux dispositions prévues dans le tableau de répartition des obligations respectives³ ;
- A respecter les procédures mises en place pour la réalisation de la mission et notamment le planning d'intervention du professionnel de l'expertise comptable figurant dans la lettre de mission ;
- A porter à la connaissance du professionnel de l'expertise comptable les faits nouveaux ou exceptionnels. Il lui signale également les engagements susceptibles d'affecter les résultats ou la situation patrimoniale de l'entité ;
- A confirmer par écrit, si le professionnel de l'expertise comptable le lui demande, que les documents, renseignements et explications fournis sont exhaustifs et reflètent fidèlement la situation patrimoniale de l'entité ;
- A vérifier que les états et documents produits par le professionnel de l'expertise comptable sont conformes aux demandes exprimées et aux informations fournies par lui-même et à informer sans retard le professionnel de tout manquement ou erreur.

Le client ou l'adhérent reste responsable de la bonne application de la législation et des règlements en vigueur ; le professionnel de l'expertise comptable ne peut être considéré comme se substituant aux obligations du client du fait de cette mission.

Conformément aux prescriptions légales, le client ou l'adhérent doit prendre toutes les mesures nécessaires pour conserver les pièces justificatives et, d'une façon générale, l'ensemble des documents produits par le professionnel de l'expertise comptable pendant les délais de conservation requis par la loi ou le règlement.

Dès lors que des traitements sont assurés sur le système informatique du client ou de l'adhérent, ce dernier devra assurer la sauvegarde et l'archivage des données et des traitements informatisés pour en garantir la conservation, l'inviolabilité et la lecture ultérieure.

D'une façon générale, le client ou l'adhérent doit par ailleurs prendre toutes les mesures nécessaires pour assurer la protection de son système informatique.

7- HONORAIRES

Le professionnel de l'expertise comptable reçoit du client ou de l'adhérent des honoraires librement convenus qui sont exclusifs de toute autre rémunération, même indirecte. Il est remboursé de ses frais de déplacement et débours.

Des provisions sur honoraires peuvent être demandées périodiquement.

Les conditions de règlement des honoraires sont les suivantes :

Les honoraires sont payés à leur date d'échéance ; en cas de paiement anticipé, aucun escompte n'est accordé ; en cas de retard de paiement, des pénalités de retard sont exigibles le jour suivant la date de règlement figurant sur la facture ; sauf disposition contraire qui ne peut toutefois fixer un taux d'intérêt de ces pénalités inférieur à trois fois le taux d'intérêt légal, le taux d'intérêt sera égal à celui appliqué par la Banque Centrale Européenne à son opération de refinancement la plus récente majoré de 10 points de

³ Le professionnel de l'expertise comptable élabore le cas échéant un tableau de répartition des obligations respectives.

pourcentage. Les pénalités de retard sont exigibles sans qu'un rappel soit nécessaire.⁴ Une indemnité forfaitaire pour frais de recouvrement d'un montant de 40 euros est également exigible de plein droit en cas de retard de paiement. Lorsque les frais de recouvrement exposés sont supérieurs au montant de cette indemnité forfaitaire, une indemnisation complémentaire peut être réclamée sur justificatifs.

Toute contestation d'une facture devra être faite dès réception et motivée ; ladite contestation ne pourra justifier le non-paiement des autres prestations non contestées y compris celles incluses dans la même facture.

Le non-paiement des honoraires pourra, après rappel par lettre recommandée avec accusé de réception, entraîner la suspension des travaux ou mettre fin à la mission.

En cas de changement de modalités de facturation, une information préalable sera donnée au client ou à l'adhérent.

En cas de rupture du contrat par l'une ou l'autre des parties, une assistance pour réaliser le transfert du dossier dans l'entreprise ou à un nouveau prestataire pourra être effectuée à la demande du client ou de l'adhérent sur la base d'un devis préalablement accepté.

En cas d'usage du droit de rétention prévu à l'article 168 du Code de déontologie intégré au décret du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise comptable, le président du Conseil Régional de l'Ordre des Experts-Comptables sera informé.

8- RESPONSABILITE CIVILE

En application de l'article 2254 modifié du Code civil, la responsabilité civile du professionnel de l'expertise comptable ne peut être mise en jeu que sur une période contractuellement définie à ...⁵ à compter des événements ayant causé un préjudice à l'entreprise.

Tout événement susceptible d'avoir des conséquences notamment en matière de responsabilité doit être porté sans délai par le client ou par l'adhérent à la connaissance du professionnel de l'expertise comptable.

La responsabilité civile professionnelle du professionnel de l'expertise comptable est couverte par un contrat d'assurance souscrit auprès de la compagnie⁶ (*ne pas mentionner le nom du courtier ou de l'agent d'assurance mais de la compagnie d'assurance*) située (*indiquer l'adresse*). La couverture géographique de cette assurance porte sur le monde entier (*à adapter en fonction du contrat d'assurance*).⁷

La responsabilité du professionnel de l'expertise comptable ne peut notamment être engagée dans l'hypothèse où le préjudice subi par le client ou par l'adhérent est une conséquence :

- d'une information erronée ou d'une faute ou négligence commise par le client ou

⁴ Article L 441-6 modifié du Code de commerce

⁵ Elle ne peut toutefois être réduite à moins d'un an ni étendue à plus de 5 ans ; il est recommandé de contractualiser cette durée à trois ans.

⁶ Pour les souscripteurs du contrat « Groupe », il s'agit de COVEA RISK. 19-21 allées de l'Europe 92616 Clichy cedex

⁷ Paragraphe suggéré en application de l'article L 111-2 du Code de la consommation

- par l'adhérent ou par ses salariés,
- du retard ou de la carence du client ou de l'adhérent à fournir une information nécessaire au professionnel de l'expertise comptable,
- des fautes commises par des tiers intervenant chez le client ou chez l'adhérent.

9- DIFFERENDS

Les litiges qui pourraient éventuellement survenir entre le professionnel de l'expertise comptable et son client ou son adhérent seront portés, avant toute action judiciaire, devant le président du Conseil Régional de l'Ordre compétent ou son représentant aux fins de conciliation.

10- DROIT APPLICABLE ET ATTRIBUTION DE COMPETENCE

Ce contrat de mission sera régi et interprété selon le droit français.

« TOUTS LES LITIGES AUXQUELS LE CONTRAT POURRA DONNER LIEU, NOTAMMENT AU SUJET DE SA VALIDITE, DE SON INTERPRETATION, DE SON EXECUTION ET DE SA REALISATION, SERONT SOUMIS AUX TRIBUNAUX DE [NOM DE LA VILLE]. »

11- ACCEPTATION DES CONDITIONS GENERALES D'INTERVENTION

Le client ou l'adhérent reconnaît avoir reçu, pris connaissance et accepté les présentes conditions générales d'intervention.

Fait à le,

En deux exemplaires originaux, dont un remis au client ou à l'adhérent.

Signatures

Le professionnel de l'expertise comptable/Le représentant légal

Le client / L'adhérent

- ANNEXE 4 : Proposition de lettre de mission pour établissement d'une attestation en concordance et en lecture directe avec les comptes annuels :
 - Référencé D1

ASSOCIATION XXXXXXXXX

A l'attention de Monsieur XXXXXXXXXXXX
10, rue des frères XXXXXX
99 999 XXXXXXXX

A Evry, le 23 mars 2019

Monsieur,

Nous vous remercions de la confiance témoignée en nous demandant d'établir, en qualité d'expert-comptable, une attestation portant sur l'affectation des fonds versés par FINANCEURS X en concordance et en lecture directe avec les comptes annuels de l'exercice clos le 31 décembre 2019 de votre entité sur lesquels nous avons effectué une mission de présentation. Cette attestation est demandée dans le cadre de la convention signée le 20 décembre 2018 entre votre organisme et FINANCEURS X.

Le présent document constitue un avenant à notre lettre de mission établie le 3 mars 20XX dans le cadre de notre mission de présentation sur les comptes annuels, incluant les conditions générales.

NOTRE INTERVENTION

Nature et objectif de l'intervention

Il s'agit d'une mission effectuée dans le cadre de la norme professionnelle applicable aux missions d'assurance sur des informations autres que des comptes complets historiques à l'issue de laquelle il nous appartient de nous prononcer sur la concordance de la synthèse présentée en lecture directe dans les comptes avec les comptes annuels de l'exercice clos le 31 décembre 2019 ayant fait l'objet d'une mission de présentation.

Nature de nos travaux

Nos travaux consisteront à effectuer les rapprochements nécessaires entre les éléments financiers indiqués dans la synthèse fournie et ceux relevés en lecture directe dans les comptes figurant dans les comptes annuels de l'exercice clos le 31 décembre 2019 et vérifier leur concordance.

Exécution et déroulement de l'intervention

Notre intervention sera exécutée sous la direction de Laurent TRICHET expert-comptable mémorialiste qui pourra se faire assister en cas de besoin par d'autres intervenants du cabinet.

Notre mission portant sur la période du 1 janvier au 31 décembre 2019 prendra fin à la date d'émission de notre attestation.

Honoraires

Nos honoraires s'élèveront à la somme de xxx € HT.

Nous vous serions obligés de bien vouloir nous retourner un exemplaire de la présente revêtue d'un paraphe sur chacune des pages et de votre signature sur la dernière page, attestant de votre prise de connaissance et acceptation de la lettre de mission.

En vous remerciant de la confiance que vous voulez bien nous témoigner, nous vous prions d'agréer, Monsieur, l'expression de nos sentiments distingués.

Fait à Evry en deux exemplaires

Cabinet XXX

ASSOCIATION XXXX

ANNEXE 5 : Tableau prévisionnel de suivi de la masse salariale

Référence A1

| Nom | Salaire brut mensuel | Durée du contrat mensuel | Nombre de mois | Révision demandée | Brut mensuel révisé | Brut annuel | Taux de charges sociales | Taux de charges fiscales | Coût global chargé |
|---------------|----------------------|--------------------------|----------------|-------------------|---------------------|----------------|--------------------------|--------------------------|--------------------|
| | 3 507,31 | 151,67 | 12 | | 3 507 | 42 088 | 45% | 8% | 64 394 |
| | 2 862,81 | 151,67 | 12 | 200,00 | 3 063 | 36 754 | 45% | 8% | 56 233 |
| | 2 901,00 | 151,67 | 12 | | 2 901 | 34 812 | 45% | 8% | 53 262 |
| | 2 615,73 | 151,67 | 12 | | 2 616 | 31 389 | 45% | 8% | 48 025 |
| | 3 011,24 | 121,33 | 12 | | 3 011 | 36 135 | 45% | 8% | 55 286 |
| | 2 701,83 | 151,67 | 12 | | 2 702 | 32 422 | 45% | 8% | 49 606 |
| | 4 325,39 | 151,67 | 12 | | 4 325 | 51 905 | 45% | 8% | 79 414 |
| | 2 663,12 | 151,67 | 12 | | 2 663 | 31 957 | 45% | 8% | 48 895 |
| | 2 663,12 | 151,67 | 8 | | 2 663 | 21 305 | 45% | 8% | 32 597 |
| | 2 767,65 | 151,67 | 10 | | 2 768 | 27 677 | 45% | 8% | 42 345 |
| Recrutement 1 | 0 | | | | 0 | 0 | | | 0 |
| Recrutement 2 | 0 | | | | 0 | 0 | | | 0 |
| Recrutement 3 | 0 | | | | 0 | 0 | | | 0 |
| TOTAL | 30 019 | 1 486 | | 200 | 30 219 | 346 443 | 45% | | 530 057 |

ANNEXE 7 Budget Prévisionnel par action

Référence A3

XXXXXX

Budget 2020

Frais de gestion

| Dépenses | PREVU | Recettes | PREVU |
|---|----------------|--|----------------|
| | Montants | | Montants |
| 60 achats | 21 803 | 706 prestations | -302 |
| Eau, gaz, électricité, combustible | 7 419 | Formations | -302 |
| Fournitures d'entretien, petits équipements de bureau | 1 808 | | |
| Fournitures administratives | 3 067 | | |
| Fournitures informatiques | 3 395 | | |
| Fournitures photocopies | 2 859 | | |
| Fournitures autres | 3 255 | 708 produits annexes | 25 256 |
| 61 services extérieurs | 52 265 | Outils de communications | 25 256 |
| Sous-traitance projet | -3 770 | | |
| Locations mobilières et immob. | 39 342 | | |
| Entretien et réparation | 9 738 | | |
| Assurances | 5 806 | | |
| Documentation | 690 | | |
| Colloques, séminaires, conférences | 460 | | |
| 62 autres services extérieurs | 79 067 | 74 subventions exploitation | -36 409 |
| Rémunération d'intermédiaires et honoraires | 16 592 | | |
| Publicité, publication | 7 753 | Conseil régional | -94 925 |
| Autres dépenses | 19 434 | Conseil départemental XX | -1 500 |
| Déplacements, missions et réceptions | 12 934 | Conseil départemental ZZZ | -922 |
| Frais postaux et télécommunication | 11 244 | DZZZ | 20 620 |
| Frais banque | 11 110 | AZZZ | 34 876 |
| 63 impôts, taxes, | -6 168 | Communes | |
| Taxe sur les salaires | -7 337 | Fondation de ZZZZ | |
| Autres impôts et taxes | 1 169 | Etat | |
| 64 charges de personnel | 204 687 | ZZZZ | |
| Salaires bruts | 139 139 | Cœur ZZZZ | |
| Charges sociales et patronales | 64 003 | YYYY | |
| Médecine du travail | | XXXX | 5 442 |
| Autres charges de personnel | 1 545 | | |
| 65 autres charges de gestion | 2 965 | 75 autres Pdts de gestion | 29 111 |
| Autres charges diverses | 2 965 | Adhésions | 29 111 |
| 68 dotations Amort et provisions | 10 500 | 78 reprise provision & dot. | 2 944 |
| Total | 365 119 | Total | 20 601 |
| Besoin | 344 519 | Dégagement | 0 |

ANNEXE 9 : Fichier Excel d'affectation des temps
Tableaux croisés dynamiques

Référence A4

| | A | B | C | D | E |
|----|------------|----------------|--------|---------|-------|
| | date | collaborateurs | action | mission | temps |
| 1 | 02/11/2020 | AC | 20BIOP | | 1 |
| 2 | 02/11/2020 | AC | 20SGP | | 2 |
| 3 | 02/11/2020 | AC | 20SAE | | 3 |
| 4 | 02/11/2020 | AC | 20APC | | 1 |
| 10 | 02/11/2020 | BF | 20SAE | | 7 |
| 14 | 02/11/2020 | BR | 20BIOP | | 1 |
| 15 | 02/11/2020 | BR | 20SGP | | 2 |
| 16 | 02/11/2020 | BR | 20SAE | | 3 |
| 17 | 02/11/2020 | BR | 20APC | | 1 |
| 22 | 02/11/2020 | FD | 20SAE | | 2 |
| 23 | 02/11/2020 | FD | 20APC | | 3 |
| 24 | 02/11/2020 | FD | 20FIL | | 2 |
| 28 | 02/11/2020 | HJ | 20SAE | | 2 |
| 29 | 02/11/2020 | HJ | 20APC | | 3 |
| 30 | 02/11/2020 | HJ | 20FIL | | 2 |
| 34 | 02/11/2020 | LM | 20SAE | | 2 |
| 35 | 02/11/2020 | LM | 20APC | | 3 |
| 36 | 02/11/2020 | LM | 20FIL | | 2 |
| 40 | 02/11/2020 | MCF | 20SAE | | 2 |
| 41 | 02/11/2020 | MCF | 20APC | | 3 |
| 42 | 02/11/2020 | MCF | 20FIL | | 2 |
| 46 | 02/11/2020 | NG | 20SAE | | 7 |
| 52 | 02/11/2020 | PNG | 20SAE | | 2 |
| 53 | 02/11/2020 | PNG | 20APC | | 3 |
| 54 | 02/11/2020 | PNG | 20FIL | | 2 |
| 56 | 02/11/2020 | PQR | 20BIOP | | 1 |
| 57 | 02/11/2020 | PQR | 20SGP | | 2 |
| 58 | 02/11/2020 | PQR | 20SAE | | 3 |
| 59 | 02/11/2020 | PQR | 20APC | | 1 |
| 62 | 03/11/2020 | AC | 20BIOP | | 1 |
| 63 | 03/11/2020 | AC | 20SGP | | 2 |
| 64 | 03/11/2020 | AC | 20SAE | | 1 |
| 65 | 03/11/2020 | AC | 20APC | | 1 |
| 66 | 03/11/2020 | AC | 20FIL | | 1 |
| 67 | 03/11/2020 | AC | 20CPA | | 1 |
| 69 | 03/11/2020 | BF | 20SGP | | 5 |

11 2020 HEURES SAISIES PAR COLL HEURES PAR ACTION HEURES PAR COLL PAR A

ANNEXE 9 : Fichier Excel d'affectation des temps
Tableaux croisés dynamiques

Référence A5

| | Étiquettes de lignes | Somme de temps |
|----|----------------------|----------------|
| 5 | AC | 140 |
| 6 | BF | 140 |
| 7 | BR | 140 |
| 8 | FD | 140 |
| 9 | HJ | 140 |
| 10 | LM | 140 |
| 11 | MCF | 140 |
| 12 | NG | 140 |
| 13 | PNG | 140 |
| 14 | PQR | 140 |
| 15 | Total général | 1400 |

ANNEXE 9 : Fichier Excel d'affectation des temps
Tableaux croisés dynamiques

Référence A6

RECAP DES HEURES PAR ACTION SUR LA PERIODE DE 11/2020

| Étiquettes de ligne | Somme de temps |
|----------------------|----------------|
| 20APC | 222 |
| 20BIOP | 155 |
| 20CPA | 154 |
| 20FIL | 211 |
| 20SAE | 314 |
| 20SGP | 344 |
| Total général | 1400 |

Annexe 10 : Clés de répartition de masse salariale Périodique

Référence A8

Clés de répartition indirectes [Visualisation]

Code MO 03 2020 Importer centres directs

Intitulé CLES MARS 2020

| Code Centre | Libellé | Valeur |
|-------------|--------------------------------|--------|
| ▶ 20 RC BIO | RC BIO 2020 | 11,07 |
| 20APC | projet de convcrsion 2020 | 20,80 |
| 20 ABIO | ABIOSOL 2020 | 8,40 |
| 20SAE | SENSIBILISATION ELUS AGRI 2020 | 7,62 |
| 20SGP | SENSIBILISATION GD PUBLIC 2020 | 9,58 |
| GES | FRAIS DE GESTION 2020 | 23,77 |
| 20CPA | CONSOLID PROJET AGRICOL 2020 | 5,10 |
| 20FIL | FILIERES AGRICOLES 2020 | 13,66 |
| ... | | |

Total 100,00

Navigation: ◀ ▶ ⏪ ⏩

Sauvegarder Annuler Fermer

ANNEXE 11 Clé De Répartition Financeurs

Clés de répartition indirectes [Visualisation]

Code

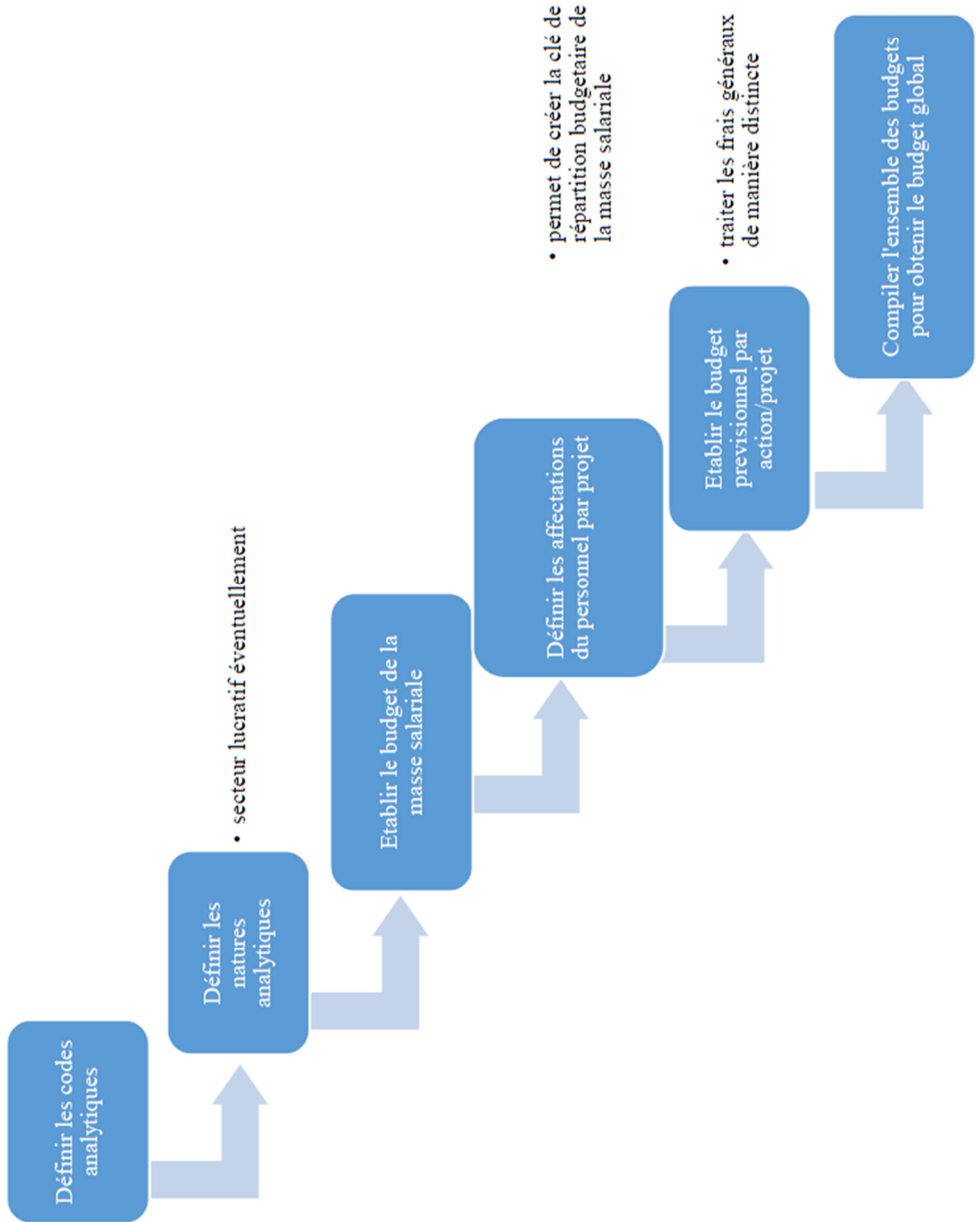
Intitulé

| Code Centre | Libellé | Valeur |
|-------------|--------------------------------|--------|
| ▶ 20SAE | SENSIBILISATION ELUS AGRI 2020 | 9,00 |
| GES | FRAIS DE GESTION 2020 | 0,00 |
| 20CPA | CONSOLID PROJET AGRICOL 2020 | 26,00 |
| 20SAE | SENSIBILISATION ELUS AGRI 2020 | 18,00 |
| 20FIL | FILIERES AGRICOLES 2020 | 38,00 |
| 20 ABIO | ABIOSOL 2020 | 9,00 |
| 17SGP | SENSIBILISATION GRAND PUBLIC | 0,00 |
| ... | | |

Total 100,00

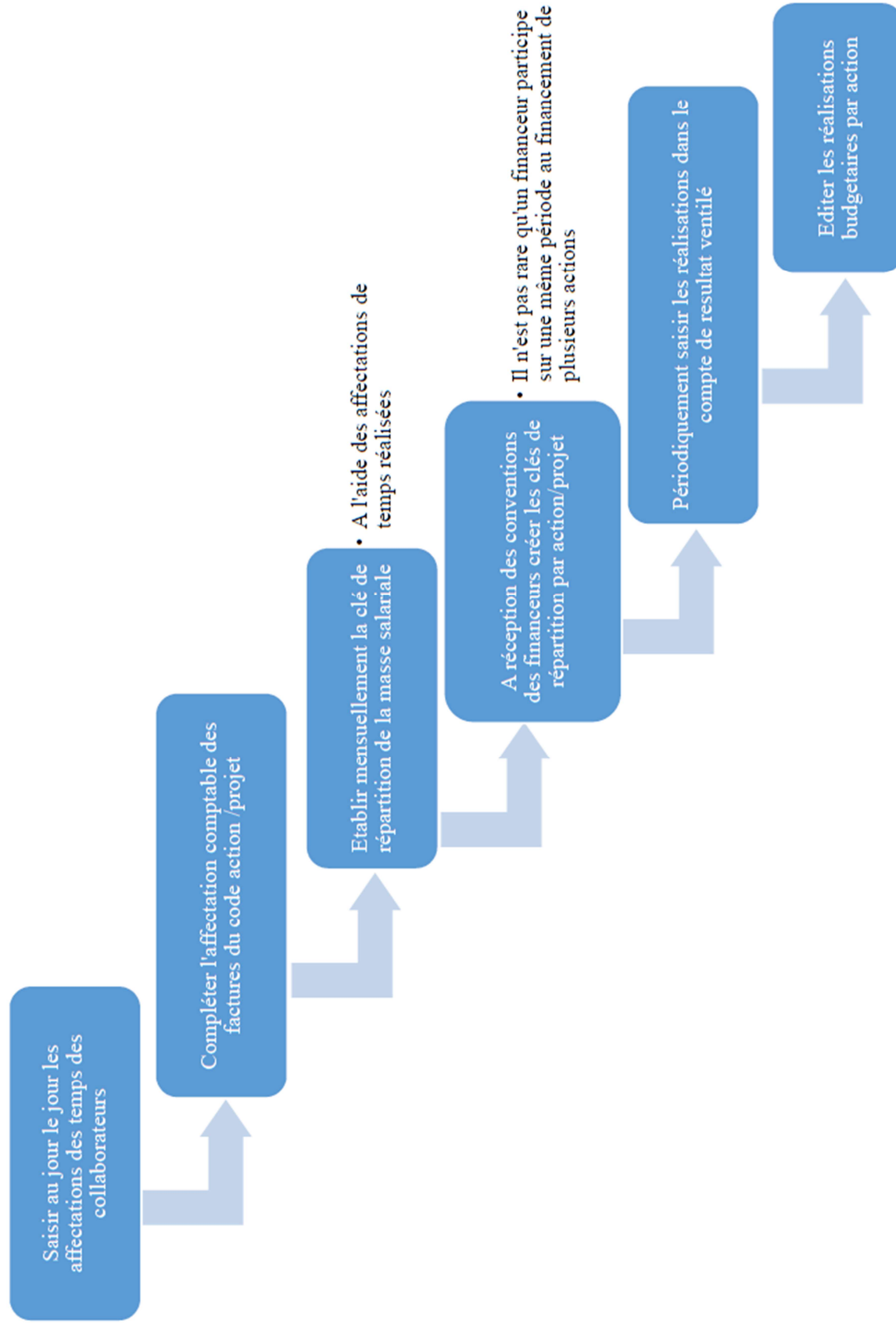
ANNEXE 12 : Processus Création Analytique Et Budgétaire

Référence A10



ANNEXE 13 : Processus de suivi des réalisations analytiques et budgétaires

Référence A11



ANNEXE 14 : Analyse comparative Résultats / Budget par action

Référence B2

XXXX

PRr2020, 20CPA, *, 12/2020

Édité le 26/11/2020 à 09h13

| Numéro | Libelle | Budgétisé | Réalisé | Ecart | % avance |
|----------|-------------------------------------|-------------|-------------|------------|----------|
| 60630000 | Fourn.entr.et petit équipt | 0,00 | 241,35 | -241,35 | 0% |
| 60640000 | Fournit. Administratives | 0,00 | 270,91 | -270,91 | 0% |
| 60641000 | Photocopies | 0,00 | 162,63 | -162,63 | 0% |
| 60 | | 0,00 | 674,89 | -674,89 | 0% |
| 61100000 | S/t générale | 25 000,00 | 0,00 | 25 000,00 | 0% |
| 61151000 | Panneaux | 0,00 | 914,38 | -914,38 | 0% |
| 61190000 | Projets de conversion | 0,00 | 11 704,07 | -11 704,07 | 0% |
| 61320100 | Location de salle | 0,00 | 2 096,00 | -2 096,00 | 0% |
| 61830000 | Doc technique et abonnement | 0,00 | 194,80 | -194,80 | 0% |
| 61850000 | Frais colloques, séminaires | 0,00 | 80,00 | -80,00 | 0% |
| 61 | | 25 000,00 | 14 989,25 | 10 010,75 | 60% |
| 62300000 | Publication et relation publique | 450,00 | 1 706,40 | -1 256,40 | 379% |
| 62510000 | Voyages & déplacements (train-taxi- | 0,00 | 396,17 | -396,17 | 0% |
| 62511000 | Voyages déplacements (km) | 0,00 | 735,95 | -735,95 | 0% |
| 62560000 | Missions | 0,00 | 125,80 | -125,80 | 0% |
| 62570000 | Réceptions - animations | 0,00 | 1 094,35 | -1 094,35 | 0% |
| 62600000 | Frais poste et télécommunication | 0,00 | 271,70 | -271,70 | 0% |
| 62812000 | Indemnités agriculteurs | 3 500,00 | 0,00 | 3 500,00 | 0% |
| 62 | | 3 950,00 | 4 330,37 | -380,37 | 110% |
| 63110000 | Taxe s/salaires | | 11 336,96 | -11 336,96 | 0% |
| 63330000 | Part. Formation continue (org) | | 690,39 | -690,39 | 0% |
| 63 | | 0,00 | 12 027,35 | -12 027,35 | 0% |
| 64110000 | Salaires appointements | 176 666,67 | 105 533,72 | 71 132,95 | 60% |
| 64110100 | Salaires apprentis | 1 535,00 | 0,00 | 1 535,00 | 0% |
| 64171000 | Indemnités non assujetties | 0,00 | 2 680,24 | -2 680,24 | 0% |
| 64500000 | Charges Msa | 88 833,33 | 47 723,42 | 41 109,91 | 54% |
| 64800000 | Charges personnel stagiaire | 0,00 | 1 289,40 | -1 289,40 | 0% |
| 64 | | 267 035,00 | 157 226,78 | 109 808,22 | 59% |
| 6 | | 295 985,00 | 189 248,64 | 106 736,36 | 64% |
| 70810000 | Remboursement frais engagés | 0,00 | -796,00 | 796,00 | 0% |
| 70820000 | Particip. Formation agricul. | 0,00 | -2 272,00 | 2 272,00 | 0% |
| 70 | | 0,00 | -3 068,00 | 3 068,00 | 0% |
| 74011000 | Conseil régional direct.econ. | -56 700,00 | -86 204,52 | 29 504,52 | 152% |
| 74030000 | DXXX | -30 506,00 | -23 460,26 | -7 045,74 | 77% |
| 74120000 | Subvention eau ZZZZ | -76 705,00 | 0,00 | -76 705,00 | 0% |
| 74121000 | YYYYYY des eaux | -5 500,00 | -5 600,00 | 100,00 | 102% |
| 74150000 | VVVV | -2 500,00 | -19 950,00 | 17 450,00 | 798% |
| 74170200 | WWWWW -fonds aide formation | 0,00 | -18 136,00 | 18 136,00 | 0% |
| 74 | | -171 911,00 | -153 350,78 | -18 560,22 | 89% |
| 7 | | -171 911,00 | -156 418,78 | -15 492,22 | 91% |
| Résultat | (Classe 6 + classe 7) : | 124 074,00 | 32 829,86 | 91 244,14 | 26% |

Table des matières

| | |
|--|----|
| SOMMAIRE | 2 |
| Liste des abréviations | 3 |
| INTRODUCTION | 4 |
| PREMIÈRE PARTIE : L'UTILISATION DES SUBVENTIONS DANS LES STRUCTURES ENGAGÉES DANS L'ÉCONOMIE SOCIALE ET SOLIDAIRE ET LA MISSION DE L'EXPERT-COMPTABLE RELATIVE A LA JUSTIFICATION DES FONDS PERÇUS..... | 10 |
| Chapitre 1 : Définition de l'économie sociale et solidaire (ESS) et des subventions | 10 |
| Section 1 : L'économie sociale et solidaire..... | 10 |
| 1. Sa composition..... | 10 |
| 2. Son domaine..... | 11 |
| Section 2 : Les notions fondamentales relatives aux subventions | 14 |
| 1. La subvention et l'intérêt général | 14 |
| 1.1 Genèse | 14 |
| 1.2 Textes réglementaires..... | 15 |
| 2. Les contraintes liées aux subventions | 16 |
| 2.1 Contrôle de l'utilisation des fonds | 16 |
| 2.2 Organe de contrôle | 16 |
| Section 3 : Les conséquences du lien étroit entre les financeurs et les bénéficiaires de subventions..... | 19 |
| 1. L'assujettissement à une réglementation de plus en plus stricte..... | 19 |
| 1.1 Subvention discrétionnaire..... | 19 |
| 1.2 Compte-rendu financier | 20 |
| 2. La surveillance des bénéficiaires de subventions..... | 22 |

| | |
|---|----|
| 2.1 Certification des comptes (CAC) de l'association | 22 |
| 2.2 Absence de contrôle de l'utilisation des fonds | 24 |
| Chapitre 2 : Le fonctionnement des groupements engagés dans l'ESS | 25 |
| Section 1 : Les structures et les aspects juridiques de ces groupements | 25 |
| 1. Le rôle des différents organes..... | 25 |
| 2. Les relations juridiques avec les organes, le personnel et les tiers..... | 27 |
| Section 2 : Leur régime comptable et fiscal | 29 |
| 1. Les obligations comptables | 29 |
| 2. Les spécificités fiscales liées à leurs activités | 32 |
| Chapitre 3 : Les problématiques inhérentes aux financements des groupements engagés dans l'économie sociale et solidaire | 33 |
| Section 1 : Les difficultés liées à la trésorerie de ces groupements | 33 |
| 1. Leurs besoins en matière de finances | 33 |
| 2. Les obstacles à la constitution des fonds nécessaires aux activités de ces groupements | 34 |
| Section 2 : Les problématiques liées à la baisse des financements | 37 |
| 1. La réduction des financements publics..... | 37 |
| 2. La difficulté de justification de l'utilisation des fonds perçus..... | 40 |
| Chapitre 4 : Le développement d'une nouvelle mission par les experts comptables pour répondre au besoin de justifier l'utilisation des fonds perçus | 41 |
| Section 1 : La nécessité de créer des nouvelles missions au sein des cabinets d'expertise comptable..... | 41 |
| 1. L'adaptation à la mutation de la profession et aux attentes de nos clients. 41 | |
| 1.1 L'économie numérique : Ces mutations qui redessinent la mission de l'EC | 41 |
| L'ouverture de la profession au « Conseil »..... | 41 |
| 2. Les enjeux et les défis de la diversification/spécialisation des prestations des cabinets | 42 |

| | |
|---|----|
| Section 2 : L'organisation à déployer au sein du cabinet pour s'assurer du bon développement de cette nouvelle mission de diversification et spécialisation des prestations des cabinets | 44 |
| 1. Au niveau humain | 44 |
| 1.1 Diagnostic des compétences nécessaires | 44 |
| 1.2 Réflexion sur l'opportunité de créer une cellule dédiée..... | 45 |
| 2. Au niveau informationnel | 46 |
| 2.1 Création d'une lettre de mission adaptée | 46 |
| 2.2 Élaboration de supports de communication | 49 |
| Section 3 : Perspectives d'avenir de la communication financière..... | 51 |
| 1. L'information financière n'est-elle pas la matière première des financeurs ? | 51 |
| 1.1 La maîtrise des coûts, la traçabilité, la juste utilisation des fonds | 51 |
| 1.2 Donner confiance | 51 |
| 2. Les bases d'une collaboration | 52 |
| 2.1 Un passé maîtrisé pour des perspectives éclairées..... | 52 |
| 2.2 Une collaboration renforcée..... | 52 |
| Synthèse de la première partie | 53 |
| SECONDE PARTIE : ILLUSTRATION DE LA MISE EN ŒUVRE D'UNE COMPTABILITÉ DE GESTION AU SEIN D'UN GROUPEMENT D'AGRICULTEURS BIOLOGIQUES PERMETTANT DE JUSTIFIER DE L'UTILISATION DES FONDS PERÇUS VIA DES SUBVENTIONS..... | 54 |
| Chapitre 1 : Missions d'assurance autres que celles des comptes complets historiques | 54 |
| Section 1. La mission d'attestation particulière | 56 |
| ○ Le niveau d'assurance et le rapport..... | 58 |
| ○ Cas particuliers..... | 59 |
| Section 2. La mission d'examen de comptes prévisionnels..... | 61 |

| | |
|---|----|
| Chapitre 2 : La mise en œuvre du nouvel outil au sein d'un groupement d'agriculteurs biologiques (GAB) subventionné | 63 |
| Section 1 : Présentation générale de la comptabilité de gestion..... | 63 |
| 1. Les spécificités et les intérêts de la comptabilité de gestion | 63 |
| 1.1 La liberté de définir ses règles..... | 63 |
| 1.2 Définir l'organisation nécessaire au suivi des subventions..... | 65 |
| 2. Une étape essentielle : le choix des indicateurs..... | 67 |
| 2.1 Guidé par la finalité : le financement | 67 |
| 2.2 Le suivi des temps affectés des collaborateurs..... | 68 |
| Section 2 : La mise en œuvre de l'outil de comptabilité analytique..... | 70 |
| 1. Les spécificités de l'outil..... | 70 |
| 1.1 Le multi axe..... | 70 |
| 1.2 Le modèle « Target Costing » | 72 |
| 2. Les points d'attention | 74 |
| 2.1 L'organisation comptable..... | 74 |
| 2.2 L'adaptation de l'organisation de l'association au besoin défini | 75 |
| Chapitre 3 : L'utilisation et le contrôle du nouvel outil | 76 |
| Section 1 : Les diligences à déployer pour sa mise en œuvre | 76 |
| 1. La construction de l'architecture analytique | 76 |
| 1.1 La définition des objectifs recherchés | 76 |
| 1.2 La résolution des contraintes rencontrées..... | 79 |
| 2. L'établissement des budgets prévisionnels..... | 80 |
| 2.1 L'élaboration | 80 |
| 2.2 La mise en œuvre..... | 82 |
| Section 2 : Le contrôle du nouvel outil | 84 |
| 1. Présentation du prévisionnel analytique..... | 84 |
| 1.1 La création du tableau de bord | 84 |

| | |
|---|-----|
| 1.2 Sa mise en œuvre | 87 |
| 2. L'analyse des résultats | 88 |
| 2.1 L'état d'avancement du projet | 88 |
| 2.2 La mesure des écarts | 89 |
| Chapitre 4 : Le rapport de la gestion de projet..... | 89 |
| Section 1 : Le contenu du rapport | 90 |
| 1. Le résultat des actions menées | 90 |
| 1.1 Les actions réalisées..... | 90 |
| 1.2 Les pistes d'amélioration identifiées | 92 |
| 2. Les explications relatives à l'utilisation de l'outil..... | 93 |
| 2.2 Par la Direction du GAB | 94 |
| Section 2 : La présentation du rapport | 95 |
| 1. L'entretien avec la direction..... | 95 |
| 1.1 Mise en exergue des enjeux opérationnels et financiers | 95 |
| 1.3 Restitution des résultats | 96 |
| 2. Comment faire prendre conscience au client de l'importance de l'outil ?. | 97 |
| 2.1 L'identification d'un secteur lucratif éventuel et son risque fiscal | 97 |
| 2.2 Optimisation de temps et d'argent..... | 98 |
| Synthèse de la deuxième partie | 100 |
| CONCLUSION..... | 101 |
| BIBLIOGRAPHIE | 106 |
| 1. Textes réglementaires et législatifs (classés par ordre chronologique).... | 106 |
| 2. Ouvrages | 107 |
| 3. Revues professionnelles, rapports, articles de presse, documents de synthèse | 107 |
| 4. Mémoires présentés pour l'obtention du diplôme d'expertise comptable | 108 |
| 5. Sites internet..... | 109 |

| | |
|---|-----|
| Annexe 2 : Textes réglementaires de référence entourant les domaines des subventions | 112 |
| Annexe 3 : Modèle de lettre de mission pour assistance à la mise en œuvre d'un outil de gestion | 113 |

La mission d'accompagnement de l'expert-comptable dans la mise en place de projet liée aux subventions pour un groupement d'agriculteurs biologiques

Exemple de lettre de mission

Informations à fournir obligatoirement au client (loi du 23 juillet 2010 Art L 111-2)¹ :

- Nom de la structure d'exercice professionnel ou de l'expert-comptable, statut et forme juridique, adresse géographique, coordonnées permettant d'entrer en contact rapidement et de communiquer directement avec le cabinet ou l'expert-comptable ;
- Groupement d'agriculteurs biologiques ;
- Adresse

A l'attention du Groupement d'agriculteurs biologiques de (Région)

Madame, Monsieur,

Nous vous remercions de la confiance que vous nous avez témoignée lors de notre dernier entretien en envisageant de nous confier en qualité d'expert-comptable une mission d'accompagnement puisque vous vous approchez des seuils

La présente lettre de mission est un contrat établi afin de se conformer aux dispositions de l'article 151 du Code de déontologie intégré dans le décret du 30 mars 2012 relatif à l'exercice de l'activité d'expertise-comptable. Elle a pour objet de vous confirmer par écrit les termes et les objectifs de notre prestation tels que nous les avons fixés lors (*indiquer la date du dernier entretien sur ce sujet*) ainsi que la nature et les limites de celle-ci.

1. VOTRE PROJET

Dans ce paragraphe, l'expert-comptable reprend les caractéristiques de l'ESS comme par exemple :

- Nature juridique et statuts des entreprises qui la composent ;
- But poursuivi ;
- Moyens matériels et humains nécessaires ;
- Volumes annuels d'activité (positionnement sur le secteur) ;
- Prévisions budgétaires ;
- Organisation administrative
- Mode de gouvernance définie et organisée par les statuts ;
-

¹ Informations figurant habituellement sur le papier à en-tête