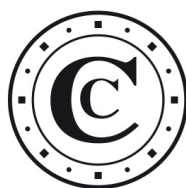


Cour des comptes



BILAN INTERMÉDIAIRE DE L'EXPÉRIMENTATION DE LA CERTIFICATION DES COMPTES LOCAUX

Article 110 de la loi n° 2015-991 du 7 août 2015
portant nouvelle organisation territoriale de la République

Sommaire

SYNTHÈSE	5
INTRODUCTION.....	9
CHAPITRE I LES PRINCIPAUX ENSEIGNEMENTS DES DIAGNOSTICS GLOBAUX RÉALISÉS EN 2017.....	15
A - Un périmètre des entités et des incidences financières à mieux déterminer	16
B - L'amélioration nécessaire du dispositif de maîtrise des risques comptables et financiers	19
C - Un chemin encore long vers la présentation d'une image fidèle et sincère de la situation financière des collectivités locales	21
D - Des systèmes d'information dont le recensement et le contrôle restent à développer	24
E - Les risques comptables et financiers	26
CHAPITRE II LA POURSUITE DE L'EXPÉRIMENTATION (2018 – 2023).....	29
I - LES AUDITS CIBLÉS (2018-2020).....	29
A - Les objectifs poursuivis par les audits ciblés	29
B - L'actualisation progressive de l'instruction M57	30
II - UNE CERTIFICATION EXPÉRIMENTALE DES COMPTES (2020 – 2022)	32
A - Le caractère conventionnel de la certification expérimentale	33
B - Une mission qui devra se conformer aux normes professionnelles.....	34
III - L'EXPÉRIMENTATION D'AUTRES MODES D'APPRÉCIATION DE LA FIABILITÉ DES COMPTES (2020-2022).....	34
A - Des dispositifs de fiabilisation mis en œuvre par la direction générale des finances publiques qui ne permettent pas de dégager des éléments d'assurance	35
B - Les dispositifs d'appréciation de la fiabilité des comptes comportant des éléments d'assurance	38
C - Les modalités d'expérimentation des dispositifs de d'appréciation de la fiabilité des comptes alternatifs à la certification	41
CHAPITRE III PREMIERS ÉLÉMENTS SUR LES CONDITIONS PRÉALABLES ET NÉCESSAIRES À LA CERTIFICATION DES COMPTES PUBLICS LOCAUX.....	45
I - L'AMÉLIORATION ATTENDUE DE LA FIABILITÉ DES COMPTES PUBLICS LOCAUX.....	45
A - Disposer d'un référentiel normatif complet	45
B - Converger vers un référentiel budgétaire et comptable unique	53
C - Mobiliser les moyens humains et techniques nécessaires pour envisager la certification des comptes locaux.....	61
II - LE RAPPORT COÛTS/AVANTAGES D'UNE DÉMARCHE DE FIABILISATION DES COMPTES.....	66
A - Une évaluation encore partielle des coûts	66
B - Un bilan coûts/avantages qui ne pourra être établi qu'à la fin de l'expérimentation	68
CONCLUSION	71
ANNEXES	73

Synthèse

Un long chemin à parcourir avant de disposer de comptes réguliers, sincères et donnant une image fidèle de la situation financière des collectivités

Les diagnostics globaux d'entrée, réalisés en 2017 auprès des vingt-cinq collectivités expérimentatrices, soulignent l'importance du chemin qui reste à parcourir, y compris dans les plus grandes d'entre elles, pour que les états financiers fassent l'objet d'une certification avec ou sans réserves. Ces diagnostics, qui rejoignent largement les constats faits par les chambres régionales des comptes, ont mis en évidence les chantiers à ouvrir, mais ils ont aussi engagé une dynamique de changement au sein des collectivités expérimentatrices pour revoir leur organisation financière, insuffler une culture de maîtrise des risques à l'ensemble des services, dont l'implication est essentielle pour bâtir ou consolider un dispositif de contrôle interne efficace et, *in fine*, améliorer la fiabilité des comptes.

Un premier chantier important concerne le périmètre des états financiers, et donc de l'entité comptable, qui ne doit pas être tributaire de choix d'architecture budgétaire, tels que la constitution de budgets annexes. Les collectivités doivent aussi avoir une pleine connaissance des entités qui leur sont liées, quelle que soit la nature du lien, et des risques financiers induits. La problématique, propre au secteur local, de l'évolution des champs de compétences (tant géographiques que fonctionnels) a en outre des incidences importantes sur les états financiers, dont toutes les conséquences n'ont pas encore été tirées.

La création d'un véritable dispositif de contrôle interne comptable et financier est le deuxième chantier important dont les diagnostics ont révélé l'urgence. En l'état actuel, il n'existe que peu de dispositifs de maîtrise des risques associés ou de structures dédiées au contrôle interne. Les processus de gestion, à commencer par les plus significatifs (la chaîne comptable de la dépense et des recettes diverses, l'actif immobilisé, etc.) sont insuffisamment décrits de manière formalisée et documentée. Il en résulte que, tant les risques que les contrôles qui doivent y être associés sont rarement identifiés et formalisés.

La fiabilisation des comptes doit faire l'objet de mesures rapides et d'envergure. De tous les cycles comptables, l'actif immobilisé est celui où les progrès à accomplir sont les plus importants et les plus complexes, tant en ce qui concerne sa consistance physique (absence d'inventaire physique, absence de suivi des sorties d'immobilisations) que la justification de sa valeur comptable. Pour d'autres cycles comptables (produits des services et du domaine, régies de recettes, stocks, provisions pour créances anciennes ou pour risques et charges, engagements hors bilan), la mise à niveau suppose un effort soutenu afin de pouvoir présenter une image fidèle et sincère de la situation financière des collectivités avant l'échéance de l'expérimentation.

Enfin, l'urbanisation des systèmes d'information financière constitue un préalable à la certification, notamment s'agissant de l'articulation entre le « cœur comptable » et des applications « métier ». Il ressort des diagnostics que beaucoup reste à faire pour maîtriser les risques informatiques, particulièrement en matière de gestion des droits et de sécurité des accès aux systèmes d'information.

La poursuite de l'expérimentation (2018-2023)

En fonction des constats effectués à l'issue des diagnostics globaux d'entrée et des audits ciblés, la Cour sera en mesure de proposer aux collectivités des modalités de poursuite de l'expérimentation adaptées à chacune d'entre elles.

Pour les collectivités qui ont le plus progressé, et qui en ont les capacités techniques et les moyens, l'expérimentation se poursuivrait par une certification conventionnelle, assurée par des professionnels du chiffre, suivant un cahier des charges préalablement défini par la Cour, qui préciserait, notamment, le rôle dévolu à celle-ci pendant cette phase.

À côté de cette certification conventionnelle des comptes, il pourrait être proposé à certaines collectivités de tester d'autres modes d'appréciation de la fiabilité de leurs comptes. Ce choix pourrait tenir compte non seulement des constats effectués dans le cadre des diagnostics globaux d'entrée et des audits ciblés, mais de leurs capacités techniques et humaines. Ces modes alternatifs pourraient se traduire par un examen limité des comptes ou de certains postes comptables, ou par une mission de présentation des comptes. Ils pourraient être mis en œuvre soit par des professionnels du chiffre, soit, le cas échéant, par la direction générale des finances publiques.

Premiers éléments sur les conditions préalables et nécessaires à la certification des comptes publics locaux

L'achèvement du recueil des normes comptables, qui ne remet pas en cause le monisme budgétaro-comptable applicable au secteur public local, est un préalable au lancement d'une certification des comptes étendue à tout ou partie des collectivités locales. L'établissement de ce recueil est l'occasion de revoir la pertinence des dérogations existantes aux principes comptables généraux.

La convergence vers un référentiel budgétaire et comptable commun à l'ensemble des entités du secteur public local est souhaitable, qu'un processus de certification des comptes soit lancé ou non. Disposer d'un seul référentiel normatif serait une mesure de simplification et d'économie de moyens pour tous. L'organisation actuelle des instructions budgétaires et comptables pourrait faire l'objet de modifications en conséquence. Une réflexion doit aussi être menée sur l'adaptation de ce recueil et des obligations réglementaires associées aux petites collectivités.

L'expérimentation du compte financier unique (CFU), déjà recommandé par la Cour, ne facilitera les travaux d'un certificateur que s'il ne s'ajoute pas aux deux comptes existants, mais s'il les remplace, associant dans un ensemble structuré les éléments de comptabilité générale – seuls soumis à certification – et les restitutions d'ordre budgétaire appropriées.

La démarche de fiabilisation des comptes nécessite des moyens humains et techniques importants, tant pour les collectivités que pour le réseau des comptables publics, car ils présentent tous deux des faiblesses organisationnelles et technologiques. Les coûts liés par convention au projet, qui font l'objet d'une première évaluation, mais surtout les coûts engagés pour la mise en œuvre des recommandations permettront d'établir *in fine* un bilan coûts/avantages de l'expérimentation de la certification des comptes.

Introduction

Contexte général

La certification des comptes locaux en Europe

Les dispositifs de contrôle des comptes des entités publiques locales en vigueur en Europe se caractérisent par leur diversité, autant quant à la nature des vérifications opérées que quant aux catégories d'entités publiques locales contrôlées (municipalités ou communes, provinces ou régions), selon l'organisation administrative et territoriale de chaque État.

Toutefois, sans être exhaustive, la revue de ces dispositifs montre qu'un nombre restreint de pays ont recours à la certification des comptes, l'utilisation de ce mode d'assurance allant généralement de pair avec l'existence d'un système comptable en droits constatés.

En Grande-Bretagne, Finlande, Norvège ainsi qu'au Danemark et Pays-Bas, les entités publiques locales ont l'obligation de disposer de comptes certifiés. Cela concerne, par exemple, 98 municipalités (kommuner) et régions (regioner) danoises ou bien 313 municipalités (kunta), 18 conseils régionaux (maakunnaliitto) et la province autonome des îles Åland de Finlande. La pratique de la certification des comptes locaux pour ces pays est généralement ancienne ou très ancienne (Grande-Bretagne).

Les collectivités locales grecques, au-delà d'un seuil de population ou de recettes, sont tenues de certifier leurs comptes. En Italie, les collectivités locales font appel à un auditeur (communes de moins de 15 000 habitants) ou à un collège de trois réviseurs (communes de plus de 15 000 habitants, provinces et districts régionaux, chargé de certifier les comptes).

Enfin, en Belgique, la certification des comptes des trois régions (États fédérés) et communautés (flamande, française et germanophone) est devenue progressivement effective à compter de 2011. Les provinces et les communes ne sont cependant pas soumises à l'obligation de certifier leurs comptes.

Aux termes de l'article 47-2 de la Constitution, « *les comptes des administrations publiques sont réguliers¹, sincères². Ils donnent une image fidèle³ du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière* ».

¹ La régularité est la conformité aux règles et normes comptables en vigueur (Conseil de normalisation des comptes publics, « Cadre conceptuel des comptes publics relevant de la comptabilité d'exercice », avis n°2016-02 du 4 juillet 2016).

² La sincérité est l'application de bonne foi des règles et des procédures comptables en fonction de la connaissance que les producteurs des comptes ont de la réalité et de la nature des opérations enregistrées en comptabilité (CNOCP, même source).

³ L'information présente une image fidèle des opérations et autres événements quand elle donne à l'utilisateur des comptes la meilleure représentation possible (CNOCP, même source).

La certification est une opinion écrite et motivée sur les comptes annuels d'une entité qu'un auditeur externe indépendant formule sous sa propre responsabilité. Elle consiste à collecter les éléments nécessaires à l'obtention d'une assurance raisonnable – et non pas absolue – sur la conformité des comptes, dans tous leurs aspects significatifs, à un ensemble de règles et de principes comptables applicables.

Pour émettre une opinion sur les comptes, l'auditeur indépendant met en œuvre une démarche d'audit, qui est notamment fondée sur une approche par les risques et sur la notion de caractère significatif des éventuelles anomalies ou incertitudes relevées.

Cet exercice n'a pas pour finalité de se prononcer sur la situation financière de l'entité, ni sur la performance de sa gestion. Il se distingue en cela du contrôle de la gestion ou bien encore du contrôle juridictionnel des comptes, susceptible de mettre en jeu la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public.

Grâce à l'information dont elle permet de disposer sur la réalité de la situation, notamment patrimoniale, la certification renforce la crédibilité des comptes d'une entité. Elle est aussi un levier de modernisation de la gestion, parce qu'elle implique une plus grande fiabilité des procédures, et une meilleure maîtrise des risques financiers ; à ce titre, elle doit contribuer à l'amélioration du service rendu aux citoyens.

Suivant l'article L. 111-14 du code des juridictions financières, la Cour des comptes s'assure de la fiabilité des comptes des administrations publiques, soit en les certifiant elle-même, comme c'est le cas pour l'État et le régime général de la sécurité sociale, soit en rendant compte au Parlement de la qualité des comptes dont elle n'assure pas elle-même la certification.

Les comptes de la majeure partie des administrations publiques sont soumis à une obligation de certification. En 2016, les trois quarts des 1 257,1 Md€ de charges brutes globales des administrations publiques⁴ sont certifiés, soit par la Cour soit par un commissaire aux comptes. Les 25 % de charges brutes des administrations publiques, soit plus de 250 Md€, qui ne sont pas certifiés relèvent pour l'essentiel des collectivités territoriales⁵.

⁴ Dépenses totales des administrations publiques en 2016. <https://www.insee.fr/fr/statistiques>

⁵ Cour des comptes, La qualité des comptes des administrations publiques – Synthèse des rapports des commissaires aux comptes (exercices 2014 à 2016) et avis. La documentation française, mai 2018. Disponible sur www.ccomptes.fr.

Tableau n° 1 : montant des produits et des charges réelles gérés par les collectivités territoriales

	Nombre	Fonctionnement		Investissement	
		Produits réels	Charges réelles	Produits réels	Charges réelles
Régions	15	25 015 302 785	19 731 117 497	3 312 199 795	9 402 408 846
Départements	99	66 083 842 245	58 186 558 402	2 506 725 349	9 087 613 134
C. T. Uniques	2	1 432 436 340	1 395 010 712	177 234 460	238 647 173
EPCI	1277	41 244 073 071	33 290 001 488	4 636 194 272	13 102 823 193
Communes	33101	83 819 259 166	71 210 035 437	10 806 086 944	22 897 298 709
Total	34494	217 594 913 608	183 812 723 536	21 438 440 819	54 728 791 054

Source : Cour des comptes

L'expérimentation de la certification des comptes locaux

En vertu de l'article 110⁶ de la loi du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République (dite loi NOTRe), la Cour des comptes conduit, en liaison avec les chambres régionales des comptes (CRC), une expérimentation de dispositifs destinés à assurer la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes des collectivités territoriales et de leurs groupements, afin d'établir les conditions préalables et nécessaires à la certification des comptes du secteur public local.

La liste des entités expérimentatrices volontaires a été fixée par arrêté interministériel⁷. Représentative de la diversité institutionnelle du secteur public local, parce qu'ouverte aux entités locales quelle que soit leur taille, à l'initiative de l'Association des maires de France, elle compte 25 entités désignées par commodité sous l'appellation générique de « collectivités » (deux régions, six départements, dix communes, six établissements publics de coopération intercommunale et un syndicat), de tailles très variées puisque la plus grande, la Ville de Paris, compte 2,2 millions d'habitants, emploie 47 000 agents et a un budget de 9,9 Md€⁸ de produits de fonctionnement tandis que la plus petite, la commune de Fournels (Lozère), compte 378 habitants, emploie moins de six personnes et a un budget de 520 000 €. Toutes les catégories de collectivités territoriales et de groupements y sont représentées à l'exception des communautés urbaines. Il y a au moins une entité expérimentatrice par région métropolitaine, ainsi que 3 collectivités ultra-marines.

⁶ Voir annexe n° 1.

⁷ Arrêté du 10 novembre 2016 fixant la liste des entités territoriales et groupements admis à intégrer le dispositif d'expérimentation de la certification de leurs comptes, Journal officiel du 17 novembre 2016.

⁸ Recettes de fonctionnement du budget principal de la commune de Paris et du département de Paris, comptes de gestion 2016.

L'échantillon est constitué comme suit :

Tableau n° 2 : échantillon des collectivités expérimentatrices

<i>Catégorie</i>	Nombre	Collectivités expérimentatrices
<i>Communes</i>	35 885	
<i>Moins de 3 500 habitants</i>	32 832	Fournels
<i>De 3 500 à – 10 000 habitants</i>	2 086	Saint-Claude, Péronne
<i>De 10 000 à – 20 000 habitants</i>	513	Sceaux, Cuers
<i>De 20 000 à – 50 000 habitants</i>	330	Sarreguemines
<i>De 50 000 à – 100 000 habitants</i>	83	Bondy
<i>Plus de 100 000 habitants</i>	41	Orléans, Paris, Montpellier
<i>Départements</i>	101	La Réunion, Aisne, Eure, Dordogne, Savoie, Rhône
<i>Régions</i>	18	La Réunion, Pays de la Loire
<i>Intercommunalités à fiscalité propre</i>	2 065	
<i>Métropoles</i>	15	Toulouse Métropole
<i>Communautés urbaines</i>	11	
<i>Communautés d'agglomération</i>	196	Sarreguemines-Confluences, Grand Dole, Albigeois, Valenciennes Métropole
<i>Communautés de communes</i>	1 842	Calvi-Balagne
<i>Métropole du Grand Lyon</i>	1	
<i>Syndicats</i>	12 234	Syndicat départemental d'énergies du Morbihan

Source : Cour des comptes – données DGCL

Comme prévu par la loi, une convention a été conclue avec chacun des ordonnateurs pour définir les modalités de mise en œuvre de l'expérimentation. Une convention a aussi été conclue avec la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, afin qu'elle apporte son concours en désignant des professionnels du chiffre⁹ qui participent aux travaux menés par la Cour sur quatre entités expérimentatrices¹⁰ et en contribuant aux actions de formation organisées par la Cour à destination de ses personnels.

L'année 2017 a été consacrée à la réalisation d'un diagnostic global d'entrée. Ce diagnostic donne lieu à des examens ciblés de 2018 à 2020 qui devront permettre de préparer, dans un second temps, la réalisation d'une certification expérimentale des comptes des exercices 2020 à 2022.

⁹ Commissaires aux comptes ou experts-comptables.

¹⁰ Ville de Paris, région des Pays de la Loire, métropole de Toulouse, communauté d'agglomération de l'Albigeois.

Conformément au dernier alinéa de l'article 110 de la loi NOTRé, cette expérimentation fait l'objet d'un bilan intermédiaire au terme des trois ans (2018), puis d'un bilan définitif au terme de huit ans (2023) à compter de la promulgation de la loi. Ce bilan est établi sous la forme d'un rapport du Gouvernement au Parlement, accompagné des observations des collectivités expérimentatrices et de la Cour des comptes. Le présent rapport fait état des observations de la Cour.

Le rôle et la méthode de travail des juridictions financières

Les juridictions financières consacrent d'importants moyens humains et budgétaires à la conduite de l'expérimentation et aux travaux que cela implique, tant à la Cour que dans les CRC. Ces moyens sont intégralement dégagés par redéploiements internes, aucun moyen supplémentaire ne leur ayant été octroyé pour mettre en œuvre l'article 110 de la loi NOTRé.

Les moyens humains consacrés à l'expérimentation font l'objet d'une programmation distincte, communiquée en fin d'année N pour l'année N+1 à toutes les parties prenantes (1^{ère} et 6^{ème} chambres pour les experts de certification, chambres régionales des comptes pour les magistrats et vérificateurs), en plus de la programmation des moyens propres de la 4^{ème} chambre (équipe centrale). L'exécution de cette programmation est suivie par les outils habituels des juridictions financières, qui permettent d'indiquer le nombre de jours/individus consacré à cette mission. En 2017, 2 046 jours/individus (soit un peu plus de dix ETPT¹¹) ont été consacrés à cette mission dans les équipes d'évaluation (magistrats et vérificateurs des chambres régionales, experts de certification de la Cour), et un peu moins de cinq ETPT dans l'équipe centrale. Ce nombre de jours/individus présente la caractéristique d'être réparti entre des effectifs nombreux (de l'ordre de 60 personnes en CRC – magistrats et vérificateurs – et de l'ordre de 20 experts). En 2018, des moyens presque constants ont été mobilisés, et toujours de l'ordre de 15 ETPT, y compris l'équipe centrale, ce qui représente une masse salariale de l'ordre de 1,7 M€¹².

Comme en 2017, les membres de l'équipe centrale sont allés en 2018 à la rencontre de chaque ordonnateur pour faire un point sur la campagne précédente et présenter la suivante.

Ils entretiennent aussi des relations régulières avec les représentants de la direction générale des finances publiques et de la direction générale des collectivités locales, des associations d'élus des collectivités territoriales et de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes. En 2018, une première rencontre a été organisée avec l'Ordre des experts-comptables.

Ils assurent par ailleurs la représentation des juridictions financières dans les instances du Conseil de normalisation des comptes publics, chargé d'élaborer le recueil des normes comptables des entités publiques locales et participent au Comité national de fiabilité des comptes locaux.

À ces moyens s'ajoutent ceux consacrés par les membres de la formation inter-juridictions, qui ont consacré une dizaine de journées en 2018 à leurs délibérés.

¹¹ Équivalents temps plein travaillé.

¹² Sur la base du coût moyen annuel par ETPT de 115 000 €, charges sociales incluses et contribution au compte d'affectation spéciale Pensions incluses (cf. Rapport annuel de performance 2017 du Programme 164 - *Cour des comptes et autres juridictions financières*, Justification par action, pages 108 et suivantes).

Les moyens budgétaires, autres que la masse salariale, concernent essentiellement les frais de mission (transports, hébergement). En 2017, les juridictions financières ont dépensé 108 000 € à ce titre. L'enveloppe devrait être comparable en 2018. De plus, des crédits budgétaires seront attribués à l'externalisation de prestations d'audit informatique concernant le cœur comptable du système d'information financière de deux entités expérimentatrices chaque année en 2018 et 2019, ainsi que pour un audit de l'application *Hélios*, si possible en 2019, sinon en 2020 (selon le calendrier d'adaptation d'*Hélios* aux nouvelles normes comptables).

Chapitre I

Les principaux enseignements des diagnostics globaux réalisés en 2017

Les diagnostics globaux d'entrée sont un état des lieux liminaire qui poursuit trois objectifs principaux : apprécier le caractère « auditable » des états financiers ; identifier les processus susceptibles de présenter un risque de ce point de vue afin de programmer les audits ciblés de 2018 et 2019 ; adresser à chaque entité des recommandations pour qu'elle engage des actions d'amélioration de la fiabilité de ses comptes afin de la préparer à leur certification expérimentale en 2020.

Les travaux menés dans les 25 collectivités locales expérimentatrices ne visent pas seulement à les accompagner dans la préparation à une possible certification de leurs comptes¹³. Au-delà de cet objectif, ils ont pour but de dégager des enseignements utiles à l'ensemble du secteur public local.

Ces travaux sont conduits sous la responsabilité de la formation commune à la Cour des comptes et aux CRC¹⁴, instance collégiale de magistrats chargée de délibérer sur les constats de l'évaluation de chaque collectivité, réalisée sur place et sur pièces par une équipe composée de magistrats, de vérificateurs et d'experts de certification des juridictions financières. Au terme d'une contradiction avec l'ordonnateur, cette formation commune a arrêté le diagnostic global d'entrée de chacune des 25 collectivités.

Les évaluations ont été menées en suivant des guides spécifiquement élaborés et validés par la formation afin de garantir la qualité et l'homogénéité des travaux. Par le dialogue nourri sur place avec les services, le contact avec les équipes des juridictions financières a été propice à une meilleure compréhension de la démarche et à une familiarisation avec des concepts généralement peu ou mal connus. Il a permis d'expliquer l'objet de la certification des comptes, reposant sur la maîtrise des risques et une analyse par processus, qui incite chacune des collectivités à adapter en conséquence son organisation financière et son mode de fonctionnement.

¹³ Aucune des 25 collectivités expérimentatrices n'est nommément citée dans le présent chapitre. Toutes volontaires pour participer à cette expérimentation, elles sont engagées dans une démarche lourde et progressive de modernisation de leurs processus de gestion. Chaque collectivité est liée à la Cour des comptes par un lien conventionnel, qui fonde un dialogue singulier et durable, tout au long de l'expérimentation jusqu'en 2023.

¹⁴ Il s'agit d'une formation inter-juridictions (FIJ) instituée en application de l'article L. 141-13 du code des juridictions financières.

La plupart d'entre elles ont d'ores et déjà engagé une dynamique de changement en prenant appui sur les constats des diagnostics globaux et dans la perspective des examens ciblés diligentés de 2018 à 2020.

Les constats issus des diagnostics globaux d'entrée rejoignent largement ceux que peuvent être amenées à faire les chambres régionales des comptes dans leurs rapports d'observations définitives (au titre de leur mission de contrôle des comptes et de la gestion) ou dans leurs avis (au titre de leur mission de contrôle des actes budgétaires, lorsqu'elles sont saisies par les préfets).

A - Un périmètre des entités et des incidences financières à mieux déterminer

Les diagnostics globaux ont analysé, dans le cadre de l'architecture budgétaire existante, les activités des collectivités expérimentatrices afin d'appréhender le périmètre de leurs états financiers et leurs relations de diverses formes avec des tiers (détention de participations financières, octroi de garanties financières, versement de subventions, engagements hors bilan), susceptibles d'avoir une incidence sur les états financiers existants ou futurs.

1 - De futurs états financiers à faire coïncider avec le périmètre de l'entité juridique

Selon les dispositions du projet de norme n° 1 élaboré par le Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP)¹⁵, les états financiers sont constitués d'un bilan, d'un compte de résultat et d'une annexe explicative. Les diagnostics globaux d'entrée analysent l'architecture budgétaire retenue et dessinent le périmètre des futurs états financiers au sens de ce projet de norme. Dans la plupart des cas, ce périmètre comptable devrait comprendre les activités suivies actuellement au sein du budget principal et des budgets annexes et être cohérent avec le périmètre juridique de chaque collectivité.

Ces activités concernent ainsi des services publics administratifs, industriels ou commerciaux, ou sociaux et médico-sociaux, qui, en l'état actuel de la réglementation, relèvent d'instructions budgétaires et comptables différentes (M 14, M 52, M 71, M 57, M 4 et M 22).

Le nombre de services publics dont la gestion est individualisée en budgets annexes est variable, d'un seul à une dizaine, selon les collectivités expérimentatrices. Six d'entre elles n'en comportent aucun à la suite notamment de transferts de compétences entre les communes et leurs groupements en matière de gestion du stationnement ou du service public de l'eau.

Nonobstant cette segmentation, résultant d'obligations de nature législative et réglementaire, c'est l'ensemble des activités relevant d'une même entité juridique qui devra être suivi dans ses futurs états financiers, constitués d'un bilan, d'un compte de résultat et d'une

¹⁵ Le conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) est un organisme consultatif placé auprès du ministre chargé des comptes publics, responsable de la normalisation comptable pour toutes les personnes publiques et privées exerçant une activité non marchande et financées majoritairement par des ressources publiques, et notamment des prélèvements obligatoires. Entrent dans le champ de compétence du CNoCP, l'État et les organismes dépendant de l'État, les organismes de sécurité sociale, ainsi que les collectivités territoriales et les établissements publics locaux (source : site CNoCP - <https://www.economie.gouv.fr/cnocp>).

annexe explicative. Les services disposant de la personnalité morale, distincte de l'entité de rattachement, comme les centres communaux d'action sociale ou les caisses des écoles ne devraient, en revanche, pas être compris dans ce périmètre.

Toutefois, cette architecture peut donner lieu à des flux croisés entre le budget principal et certains budgets annexes ce qui est sans impact sur le résultat de la collectivité considérée, mais a augmenté les charges et les produits. Ces mouvements devront donc être retraités pour garantir que les futurs états financiers donnent une image fidèle de la situation de la collectivité.

2 - Des incidences financières liées aux transferts de compétences

Les diagnostics dressent le constat d'une transcription imparfaite dans les états financiers des changements de champs de compétences, géographiques (élargissement d'un établissement public de coopération intercommunale (EPCI) à de nouvelles communes, par exemple) ou fonctionnels (transfert de compétences entre structures, changement de statut d'un EPCI, par exemple). Les changements induits par la loi du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République (NOTRe) et par la loi de modernisation de l'action publique territoriale et d'affirmation des métropoles (MAPTAM) du 27 janvier 2014 se traduisent concomitamment par une extension des champs de compétences des intercommunalités et des régions et une réduction de ceux des communes et des départements. Ils impliquent, par exemple, la cession à l'entité nouvellement habilitée des actifs (biens immobilisés ou participations financières détenues dans des sociétés d'aménagement ou de gestion d'équipements) et des passifs (dettes), liés aux services publics concernés (eau et assainissement¹⁶, transports non urbains et scolaires¹⁷, aménagement de zones d'activités, gestion des milieux aquatiques et prévention des inondations¹⁸).

Or, les actifs correspondant aux compétences transférées ne sont pas toujours comptabilisés dans les états financiers de la collectivité destinataire et peuvent être conservés, en totalité ou pour partie, dans les comptes des collectivités remettantes. Tel est le cas, par exemple, de la gestion de zones d'activités économiques ou du maintien dans les comptes d'une commune d'actifs de voirie alors que la compétence a été transférée à l'intercommunalité de rattachement.

Cette situation peut parfois résulter d'une absence de volonté des parties de procéder aux transferts des actifs concernés. Il en est ainsi, par exemple, en ce qui concerne la pleine responsabilité désormais reconnue aux régions en matière de développement économique, pour les participations détenues par les départements de sociétés d'aménagement : il peut se produire que la région ne marque pas d'empressement à acquérir les participations financières du département ou qu'un accord ne soit pas trouvé sur leur valeur. De même, certains équipements structurants sont susceptibles de relever de champs de compétences de collectivités distinctes du fait d'un manque de précision de la loi. C'est ainsi qu'un aéroport local peut être aussi bien rattaché à la compétence départementale en matière de tourisme qu'à la compétence régionale en matière de développement économique.

¹⁶ Transfert prévu des communes aux intercommunalités.

¹⁷ Compétence régionale, respectivement depuis janvier et septembre 2017.

¹⁸ Transférée à l'intercommunalité depuis le 1^{er} janvier 2018.

Par ailleurs, l'évaluation des actifs transférés n'est pas toujours faite de manière fiable ou justifiable, pour les actifs les plus anciens, en l'absence d'archive disponible ou d'historique dans les systèmes d'information, ce qui est susceptible de constituer une difficulté pour la certification des comptes.

Il importe pourtant, pour disposer d'états financiers cohérents avec le périmètre juridique de chaque collectivité, de recenser de manière exhaustive les actifs et les passifs liés aux activités transférées et d'effectuer rapidement les régularisations nécessaires.

3 - Des dispositifs imparfaits de recensement des satellites des collectivités

Les diagnostics s'intéressent aux satellites avec lesquels la collectivité expérimentatrice entretient un lien sous diverses formes, pour en faire le recensement et pour déterminer si celle-ci en a une connaissance exhaustive et si elle dispose des instruments lui permettant d'estimer les risques financiers afférents. Il s'agit d'identifier les risques susceptibles de donner lieu à une inscription dans les états financiers de chaque collectivité. Cet exercice constitue un sujet d'attention particulier pour 15 des 25 entités expérimentatrices, toutes catégories de collectivités confondues. Conformément aux finalités de l'expérimentation définies par la loi NOTRe, il n'a pas pour objet de réaliser des comptes consolidés.

Les satellites sont de natures diverses : sociétés d'économie mixte, sociétés publiques locales, établissements publics locaux, syndicats intercommunaux chargés de la gestion d'un service public (eau, assainissement, traitement des ordures ménagères, habitat), d'équipements structurants de loisirs ou du stationnement, par exemple. Il peut aussi s'agir d'organismes subventionnés de manière importante et récurrente. On peut compter jusqu'à une centaine de satellites pour une seule collectivité. Les liens avec ces organismes tiers prennent aussi des formes diverses : participation au capital de sociétés, octroi de garanties d'emprunt, versement de subventions ou engagements dits « hors bilan » comme, par exemple, des reprises de personnel ou le rachat de matériels dans le cadre de la gestion déléguée de service public.

Les diagnostics effectués en 2017 mettent en exergue la nécessité d'améliorer le recensement des participations financières, l'évaluation à la date de clôture de la valeur des titres détenus eu égard à l'analyse des risques financiers susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes (dépréciation des titres, constatation de provisions, participation à une recapitalisation) en fonction de l'activité de ces satellites.

En outre le suivi des garanties d'emprunt accordées n'est pas toujours exhaustif dans les annexes des états financiers. Ainsi, le recensement et l'évaluation des engagements hors bilan vis-à-vis de tiers en termes d'obligations et de droits sont parfois limités ou inexistant car cette notion n'est pas familière aux collectivités expérimentatrices, quelle que soit leur taille.

Plus largement, les diagnostics attirent l'attention sur les satellites dont la collectivité est membre, a le contrôle ou auxquels elle accorde des financements récurrents ainsi que sur les processus existants ou à créer pour en assurer le recensement et connaître les risques induits.

B - L'amélioration nécessaire du dispositif de maîtrise des risques comptables et financiers

1 - L'absence de dispositifs formalisés de contrôle interne

À la lumière des dispositions du décret n° 2011-775 du 28 juin 2011 relatif aux administrations de l'État, le contrôle interne dans les collectivités locales peut être défini comme un ensemble de dispositifs formalisés et permanents, mis en œuvre par les responsables de tous niveaux, sous la coordination du directeur général des services, pour maîtriser les risques liés à la gestion des politiques publiques dont elles ont la charge. L'évaluation du degré de maturité et d'efficacité du contrôle interne constitue un élément essentiel dans une démarche de certification des comptes.

Les diagnostics globaux d'entrée font apparaître l'absence d'un tel dispositif dans la moitié des collectivités expérimentatrices, principalement les plus petites d'entre elles ainsi que certains départements, et un faible niveau de maîtrise des risques, notamment comptables et financiers, dans les autres. Ainsi, les principaux processus de gestion, comme le suivi des immobilisations, les achats, les charges de personnel ou les dépenses sociales, sont peu souvent décrits de manière formalisée et documentée. Les risques afférents à ces processus sont rarement identifiés et formalisés, par exemple sous la forme d'une carte des risques comptables et financiers. En conséquence, les contrôles associés à ces risques sont *de facto* insuffisants.

La notion même de contrôle interne est mal connue dans les collectivités locales. Elle est souvent assimilée à tort au contrôle budgétaire ou au contrôle de gestion. Il existe généralement peu d'éléments qui permettraient à un certificateur de s'appuyer sur les contrôles existants dans les services de l'ordonnateur. Lorsque des contrôles sont identifiés, par exemple, lors de la liquidation des mandats ou de la production de la paie, ils sont mal conçus et peu documentés au regard du niveau d'exigence d'une démarche de certification des comptes. Les contrôles mis en place ont le plus souvent un caractère empirique et ne résultent pas d'une analyse systématique des risques opérationnels ou financiers. Au demeurant, ils ne sont pas toujours cohérents avec ceux réalisés par le comptable public dans le cadre de son propre plan de contrôle interne.

Les dispositifs existants constituent, en majeure partie, des modes opératoires¹⁹ plutôt que des procédures de contrôle interne appliquées aux processus de gestion sous la forme d'un descriptif ou de diagrammes de flux, et permettant de mettre en relation les risques identifiés et les contrôles associés selon des modèles comparables et partagés par les services. De fait, les règlements budgétaires et financiers définissent des objectifs, décrivent les différentes étapes de prévision et d'exécution budgétaire et comptable sans pour autant les lier aux outils informatiques ni formellement présenter les contrôles associés.

Enfin, les responsables des services de la collectivité ne disposent généralement pas d'indicateurs de suivi du contrôle interne, ce qui est préjudiciable à l'efficacité de nombreux processus comptables et financiers. Il en résulte une permanence de modes de fonctionnement

¹⁹ Les modes opératoires visent à détailler les modalités d'exécution d'une tâche précise pour en permettre la duplication par un agent suppléant.

ou de pratiques dont la fiabilité est incertaine, et une faible exploitation d'outils spécifiquement comptables ou financiers par les services métiers des ordonnateurs.

Pour accompagner les collectivités dans la mise en place de leur dispositif de contrôle interne, la direction générale des finances publiques précise qu'elle a mené des actions de formation en 2017 et 2018 portant sur la fiabilité de la comptabilité d'inventaire, les leviers de la qualité comptable et les normes comptables du secteur public local. Elle a aussi proposé une offre de services pour sensibiliser les ordonnateurs à la démarche de contrôle interne. De plus, elle met à la disposition des collectivités locales des référentiels de contrôle interne depuis 2015, accessibles sur internet Enfin, pour 2018, dans le cadre de son plan national de contrôle interne applicable au réseau des comptables publics, elle prévoit un diagnostic de processus parmi ceux identifiés comme majeurs par l'expérimentation (provisions, parc immobilier, autres immobilisations corporelles et rémunérations).

2 - L'absence d'une fonction transversale de maîtrise des risques

La fonction transversale d'évaluation des risques et de l'efficacité des dispositifs de contrôle interne n'existe pas dans la majeure partie des collectivités expérimentatrices, pas seulement dans celles de taille réduite mais aussi dans les départements, les régions ou les grandes communes. Les notions, fonctions, finalités et pratiques de l'inspection, du contrôle interne, de l'audit interne et de la gestion de risques souffrent généralement d'une confusion peu propice à une démarche de certification des comptes. Les diagnostics globaux d'entrée montrent aussi que, de manière générale, le contrôle interne pâtit d'un défaut d'animation par la direction générale des services.

Par ailleurs, les diagnostics ont révélé de fortes insuffisances en matière d'audit interne. Celui-ci, exercé de manière indépendante et objective pour donner à chaque ordonnateur une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise de ses opérations et lui apporter des conseils pour l'améliorer, consiste à porter une appréciation sur le dispositif de contrôle interne et l'évaluation des risques propres à l'entité. Une démarche de certification des comptes doit pouvoir s'appuyer sur les constats de l'auditeur interne.

Or, une telle structure a été rarement identifiée, y compris dans les collectivités les plus importantes. Lorsqu'elle existe, son positionnement ne garantit généralement pas une évaluation indépendante des risques encourus par la collectivité ou des contrôles éventuellement mis en place pour y remédier. La fonction d'audit interne relève trop souvent de la direction des finances ou de la direction générale des services, par ailleurs chargées du suivi du contrôle interne, ce qui peut provoquer des conflits d'intérêts. Une clarification des rôles doit dès lors être opérée entre les acteurs chargés de l'analyse et de l'évaluation des risques – impulsées par l'audit interne – et ceux chargés de la gestion opérationnelle des risques dans les services administratifs des entités.

3 - Des incidences importantes sur les chaînes comptables de la dépense et des autres recettes

Lorsqu'ils existent, les dispositifs de contrôle interne et d'évaluation des risques ne permettent pas de garantir une maîtrise suffisante des opérations, ni la sincérité ou l'exactitude

des comptes pour plusieurs processus de gestion. En général, chaque direction opérationnelle procède à des contrôles qui ne sont pas intégrés dans une démarche d'ensemble. Les directions des finances ne disposent pas d'une assurance raisonnable sur l'efficacité des contrôles effectués en amont au sein des services opérationnels, ce qui entache l'ensemble de la procédure comptable d'un risque de non-détection d'anomalies financières, voire de fraudes.

La procédure de contrôle des flux en provenance des régies de recettes présente des faiblesses dans la grande majorité des collectivités expérimentatrices. Il existe pourtant un environnement de contrôle réglementaire²⁰ qui s'impose à l'ordonnateur et au comptable public. Du côté de l'ordonnateur, le contrôle des régies est une responsabilité des directions de rattachement. Peu de contrôles sont réellement menés. Cette situation montre la nécessité pour l'ordonnateur d'analyser régulièrement la situation financière et le fonctionnement des régies en partenariat avec le comptable public. Par ailleurs, les collectivités ont rarement mis en place un dispositif spécifique de lutte contre le risque de fraude et le risque d'erreurs au sein des régies. Même si les cas de fraude détectés apparaissent rares, le contrôle interne devrait s'attacher à limiter ces risques, plus significatifs sur ce poste de recettes que sur d'autres.

Les charges de personnel illustrent une autre faiblesse du contrôle interne, constatée dans la quasi-totalité des collectivités expérimentatrices. Lorsqu'ils existent, les contrôles des données relatives au personnel et de la production de la paie sont faiblement formalisés et *de facto* inutilisables par un auditeur externe. Cette situation provoque des difficultés en particulier pour assurer la maîtrise des risques de ce processus complexe et très significatif dans les charges de fonctionnement. L'absence générale de rapprochement périodique entre les bulletins de salaire émis chaque mois et les effectifs physiques de l'entité en est une illustration.

La faiblesse du contrôle interne touche aussi, au titre de leurs dépenses sociales, les départements participant à l'expérimentation. Compte tenu des masses financières en jeu, de la multiplicité des flux d'information, du rattachement partiel des charges au bon exercice et surtout de l'absence de procédures écrites formalisées, notamment pour la détection des indus, il est recommandé aux collectivités d'améliorer la maîtrise des risques, en particulier de fraude.

C - Un chemin encore long vers la présentation d'une image fidèle et sincère de la situation financière des collectivités locales

1 - L'absence de tenue de l'inventaire comptable de l'actif immobilisé

L'absence de rapprochement entre l'inventaire comptable et l'inventaire physique de l'actif immobilisé est une faiblesse régulièrement soulignée par les CRC dans leurs contrôles de la gestion. Cette situation a été à nouveau identifiée dans l'ensemble des collectivités expérimentatrices. Quand elles disposent d'outils spécifiques de recensement de leur patrimoine, ceux-ci ne permettent que partiellement de tenir l'inventaire physique et de recueillir les informations juridiques et techniques. Leur mise à jour en fonction de l'intégration de nouveaux actifs, des cessions et des changements de périmètre liés aux transferts de

²⁰ Instruction codificatrice du 21 avril 2006 relative aux régies de recettes, d'avances et mixtes des collectivités territoriales et de leurs établissements publics, complétée par une circulaire de la direction générale des finances publiques du 5 juin 2013.

compétences n'est pas systématique. Ces outils d'inventaire physique ne comprennent pas les informations comptables relatives aux dépréciations et amortissements comptabilisés et n'ont pas d'interfaces avec l'application comptable de l'ordonnateur.

L'analyse visant à valider l'existence et l'exhaustivité des actifs de la collectivité, en commençant par l'inventaire physique et par les actifs les plus significatifs (terrains et constructions, installations et réseaux de voirie, subventions d'investissement versées, etc.) est une étape cruciale pour disposer d'une image fidèle du patrimoine. Son rapprochement avec l'inventaire comptable, puis avec l'état d'actif du comptable public en est le prolongement. Certaines collectivités constatent encore des écarts significatifs entre l'inventaire comptable et l'état d'actif du comptable public. Un département ne dispose même pas d'un inventaire comptable.

Par ailleurs, l'ensemble des collectivités ne sont pas encore en mesure de justifier, par tout moyen approprié, l'exactitude de la valeur de leurs actifs, en particulier des plus anciens ou de ceux liés à des transferts de compétences. Les immobilisations incorporelles comme corporelles ne donnent pas lieu à un contrôle de l'évaluation figurant dans l'inventaire comptable. Celle-ci est réalisée au coût historique brut sans que l'entité dispose d'états détaillés rappelant les pièces justificatives (factures, situation de travaux, rapport d'expertise, etc.) des coûts composant la valeur comptable des actifs, en particulier des plus significatifs.

Ainsi, en ce qui concerne la voirie nationale et les collèges transférés dans le cadre de la décentralisation, l'inventaire comptable des départements reprend la valeur unitaire transmise par les services de l'État sans pièce justificative associée. La justification de la valeur des installations et réseaux de voirie devrait distinguer les différentes composantes de la voirie (départementale « historique », nationale transférée, ouvrages d'art, etc.) avec l'appui de la direction opérationnelle chargée de leur suivi et de leur entretien. Dans un deuxième temps, les départements devraient identifier les pièces justificatives associées en vue de documenter la valeur de l'actif routier lorsque les méthodes d'évaluation auront été définies dans le référentiel des normes comptables en cours d'élaboration par le CNoCP (*cf. supra*).

Différentes pratiques, éloignées de la réglementation comptable en vigueur, ont été identifiées au titre de l'actif immobilisé. Bien souvent, les comptes d'immobilisations en cours sont mis à jour avec retard, induisant un décalage significatif dans la comptabilisation des amortissements. Les durées d'amortissement pratiquées ne sont pas toujours conformes aux délibérations votées en la matière, notamment lorsque des actifs ont été intégrés à la suite de transferts de compétences, précédemment amortis avec une durée différente. Cette situation engendre un amortissement différent pour des actifs similaires.

Enfin, la comptabilisation des actifs mis à disposition, mis en concession ou des baux emphytéotiques est souvent incomplète.

Ainsi, la fiabilisation de l'actif immobilisé doit constituer l'une des priorités des collectivités expérimentatrices dans la perspective de la certification de leurs états financiers.

2 - Une absence fréquente de comptabilité de stocks

La tenue d'une comptabilité de stocks, notamment en matière d'opérations d'aménagement, fait défaut dans plus de la moitié des collectivités expérimentatrices. Il est vrai

qu'elle est encore facultative pour les communes régies par l'instruction budgétaire et comptable M 14, hormis pour les terrains destinés à la vente et faisant l'objet d'opérations de viabilisation ou d'une activité de production de terrains aménagés. Néanmoins, sans préjudice de l'évolution du cadre normatif, les communes sont fortement incitées à tenir cette comptabilité qui concourt à la sincérité de leurs états financiers. Il en est de même des départements et des établissements publics de coopération intercommunale pour les stocks qui ne relèvent pas d'une activité de production (sel, consommables, matériel technique, etc.).

Par ailleurs, les diagnostics globaux d'entrée révèlent que l'obligation d'un suivi en stocks des opérations d'aménagement est partiellement respectée. Des projets d'aménagement clos depuis plusieurs années restent enregistrés dans les états financiers de certaines collectivités pour éviter de constater une perte d'incidence significative sur le résultat de l'exercice.

3 - Des provisions insuffisantes au regard des engagements

Les provisions pour dépréciation et les provisions pour risques et charges sont inexistantes dans les trois quarts des collectivités expérimentatrices.

Les provisions pour dépréciation de créances sont insuffisantes dans la quasi-totalité des collectivités. Lorsqu'elles sont constituées, les méthodes de dépréciation choisies, bien souvent d'ordre statistique, n'ont pas fait l'objet d'une analyse conjointe avec le comptable public par rapport aux taux constatés de non-recouvrement des titres, par exemple. Cette analyse est un préalable pour confirmer la méthode de dépréciation choisie ou pour motiver un changement en la matière. Peu de dépréciations sont constatées dans les états financiers au titre de l'actif immobilisé, des immobilisations financières, des stocks ou des opérations pour comptes de tiers en dépit de risques significatifs sur chacun de ces postes.

En ce qui concerne les provisions pour risques et charges, l'instruction budgétaire et comptable M 14 en restreint l'obligation aux risques contentieux, aux procédures collectives et aux risques d'irrécouvrabilité des restes à recouvrer sur comptes de tiers. Néanmoins, sans préjudice de l'évolution du cadre normatif, les collectivités sont fortement incitées à comptabiliser ces provisions qui concourent à la sincérité et à l'image fidèle de leurs états financiers.

Il est ainsi recommandé aux collectivités de recenser et de comptabiliser une provision dès qu'elles sont exposées à un risque particulier dont l'échéance et le montant, s'ils sont probables, ne peuvent être encore fixés de façon certaine à la clôture de l'exercice. Les risques identifiés portent principalement sur les litiges avec des tiers ou des agents (commande publique, urbanisme, fins de contrat, etc.), les engagements sociaux (heures supplémentaires, congés annuels résiduels de fin d'année, comptes épargne-temps, etc.) ou les engagements financiers (emprunts complexes, instruments de couverture, garanties d'emprunt).

4 - Un recensement des engagements hors bilan à améliorer

Dans la perspective de la certification des comptes, la fiabilisation des engagements hors bilan constitue un enjeu de taille.

Leur recensement doit permettre à chaque collectivité de suivre les engagements qui la lient à des tiers, publics ou privés. Or, près de la quasi-totalité des collectivités n'ont pas mis en place une procédure formelle de recensement des engagements hors bilan sur la base des conventions signées avec les tiers, des confirmations externes et surtout des décisions des assemblées délibérantes. Cette situation s'explique, en partie, par l'absence de centralisation de l'information détenue par les directions opérationnelles, qui sont chargées du recensement d'une partie seulement des engagements comme les garanties d'emprunts, les garanties de reprise de matériel ou de personnel, les engagements pluriannuels, les garanties offertes aux satellites, etc.

Chaque collectivité devrait harmoniser les modalités de recensement des engagements au sein des directions afin de garantir l'exhaustivité des remontées d'information. Il est préconisé de documenter les pièces justificatives afférentes aux principaux engagements dans le dossier permanent de la collectivité. Ce dossier devrait être mis à la disposition des directions opérationnelles ; il fait partie des éléments préparatoires de la phase de certification expérimentale des comptes.

5 - L'insuffisance récurrente des rattachements de charges et de produits à l'exercice

S'agissant des opérations d'arrêté des comptes, le non-respect du principe de séparation des exercices est un constat récurrent.

La majorité des collectivités expérimentatrices effectuent un rattachement partiel des charges et des produits, notamment les communes et les départements. Les autres, à une exception près, n'enregistrent pas d'écritures de rattachement, qu'il s'agisse de produits à recevoir, de charges à payer ou d'éléments constatés d'avance (encaissement anticipé des loyers, contrats d'assurance démarrant en cours d'année, par exemple). L'incidence sur les états financiers des départements d'un rattachement nul ou partiel des dépenses sociales engagées en fin d'année apparaît significative.

De fait, le dispositif de contrôle des opérations d'arrêté des comptes apparaît insuffisant. Les collectivités devraient appliquer des procédures de contrôle détaillant les différentes étapes d'arrêté des comptes, les acteurs concernés et surtout les vérifications réalisées par les services financiers pour s'assurer de l'exhaustivité des opérations comptables enregistrées. À cette fin, elles devraient constituer un dossier de clôture incluant la justification des principaux comptes des états financiers et des vérifications menées lors de l'arrêté.

D - Des systèmes d'information dont le recensement et le contrôle restent à développer

1 - Une carte des systèmes d'information bien souvent incomplète

L'analyse des systèmes d'information est un élément incontournable d'une démarche de certification des comptes. Le compte administratif ou le compte de gestion n'est que le reflet des informations transmises par les applications « métier » (ressources humaines, inventaire des immobilisations, recettes des régies, dettes financières, etc.), l'application comptable de la

collectivité et le système *Hélios*²¹ utilisé par le comptable public. Ensemble, ces trois applications forment le système d'information financière utilisé pour produire les états financiers.

Les collectivités expérimentatrices en ont une connaissance insuffisante : près d'un tiers d'entre elles sont dépourvues de carte des systèmes d'information et un autre tiers sont dotées d'une carte incomplète. Pourtant, l'élaboration d'un tel document, grâce à l'urbanisation²² des systèmes d'information, est une condition préalable de la fiabilité de l'information financière.

De plus, il a été constaté que l'interfaçage des données entre les applications « métier » et l'application comptable de la collectivité reste majoritairement manuel. Les informations produites par les premières sont ressaisies manuellement dans la seconde avant leur transmission automatisée et dématérialisée²³ vers *Hélios* grâce au protocole d'échanges standardisés version n° 2 (PES v2). La nature des interfaces est souvent présentée de manière incomplète dans les cartes existantes alors que cette information est précieuse pour identifier les contrôles informatiques nécessaires à la sécurisation des flux de données entre les systèmes.

2 - Un dispositif de contrôle interne associé au système d'information financière à développer

Les faiblesses évoquées *supra* du dispositif de maîtrise des risques et du contrôle interne financier affectent aussi le système d'information financière. Les risques physiques sont généralement maîtrisés par les directions des systèmes d'information même si certaines procédures devraient être mieux formalisées. Tel n'est pas le cas, en revanche, des risques liés aux droits d'accès aux applications et aux interfaces.

Particulièrement dans les grandes collectivités, la sécurité générale des systèmes d'information financière, notamment en matière d'accès aux systèmes d'information et de périmètre des habilitations d'accès ; doit être intégrée dans une approche globale du contrôle interne. En effet, les mots de passe attribués à certaines applications comptables ou « métier » ne sont pas assez sécurisés et ne font pas l'objet d'une mise à jour périodique. Par ailleurs, aucune revue complète et régulière des comptes et profils des utilisateurs de ces applications n'est réalisée. Cette carence empêche de contrôler les utilisateurs et de vérifier les droits qui leur sont accordés. Elle est représentative de faiblesses du dispositif de traitement des départs des agents. Les comptes concernant les serveurs, les systèmes d'exploitation ou les bases de données ne font pas non plus l'objet de revues complètes ou d'une gestion au sein d'un référentiel.

Il n'a souvent pas été possible, dans le cadre du diagnostic, d'obtenir des collectivités des informations suffisantes sur la supervision par les directions des interfaces entre les applications « métier » et l'application comptable, la fréquence des transferts de données et les types de

²¹ Aucune diligence n'a été conduite sur *Hélios* au titre des diagnostics globaux d'entrée.

²² L'urbanisation des systèmes d'information consiste, par analogie avec l'aménagement urbain, à fixer des principes et des règles, ainsi qu'un cadre cohérent, stable et modulaire aux systèmes d'information d'une entité.

²³ Le niveau de dématérialisation des données reste variable selon les entités. Il y en a encore peu qui ont dématérialisé la totalité des flux (écritures comptables et pièces justificatives associées) de dépenses et de recettes vers le comptable public. La majorité est dans une position intermédiaire en 2017, en ayant surtout dématérialisé les données relatives à la dépense.

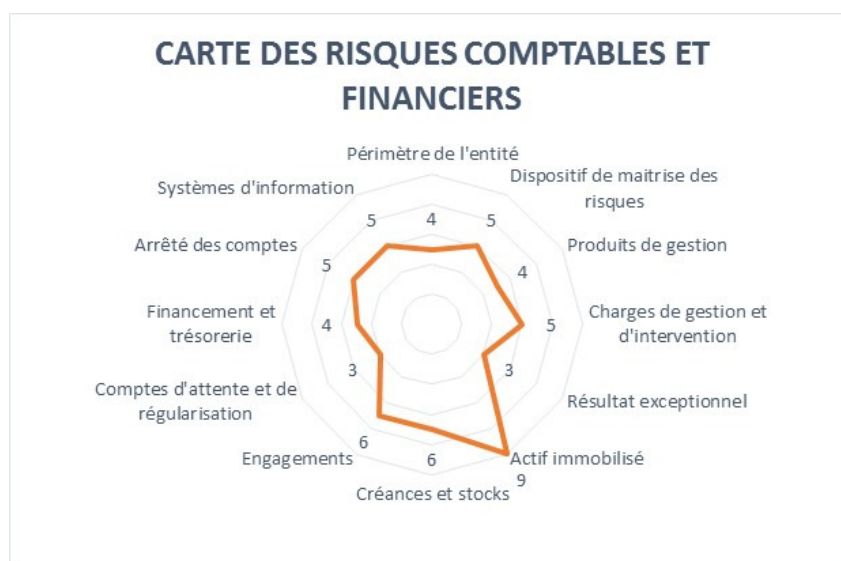
données échangées. Des contrôles appropriés doivent donc être mis en œuvre par les services pour confirmer l'exhaustivité des flux, leur intégrité et la réalité des écritures comptables associées.

Enfin, très peu de collectivités sont dotées d'une carte des risques informatiques, liée à la carte des risques comptables et financiers. Les plus grandes ont élaboré des documents sur la politique de sécurité des systèmes d'information et des programmes de continuité d'activité, ce qui constitue un élément positif important. Les risques propres au système d'information financière n'y sont toutefois pas intégrés.

E - Les risques comptables et financiers

Chaque diagnostic global d'entrée a été l'occasion de présenter une carte des risques comptables et financiers faisant état des processus ou cycles comptables évalués selon leur niveau de risque. La situation agrégée des cartes des 25 collectivités expérimentatrices est présentée ci-dessous.

Graphique n° 1 : la carte des risques comptables et financiers



Source : Cour des comptes, diagnostics globaux d'entrée des vingt-cinq entités – carte agrégée des entités expérimentatrices.

La carte fait apparaître trois catégories de processus en fonction du degré de risque associé à chacun.

Les processus ayant un risque élevé (classé de 6 à 9) correspondent à l'actif immobilisé, aux créances et stocks et aux engagements. Ils sont susceptibles d'avoir une incidence significative sur les comptes et doivent, de ce fait, correspondre aux travaux prioritaires de fiabilisation des comptes. Les processus ayant un risque moyen (classé de 4 à 5) correspondent au périmètre, au dispositif de maîtrise des risques comptables et financiers, aux produits de gestion, aux charges de gestion et d'intervention, au financement et à la trésorerie, à l'arrêté des comptes et aux systèmes d'information.

Enfin, les processus ayant un risque faible sont moins nombreux : le résultat exceptionnel et les comptes d'attente et de régularisation.

Les réponses reçues des collectivités expérimentatrices auxquelles la version provisoire du diagnostic global d'entrée a été soumise, au-delà des réponses apportées sur des points techniques, ont surtout permis de constater leur forte implication pour aller de l'avant, confirmant ainsi leur démarche volontaire manifestée en 2016 lorsqu'elles se sont portées candidates. Elles sont toutefois nombreuses à souligner le fort impact sur la charge de travail des services de ce processus de préparation d'une certification expérimentale.

Les diagnostics globaux d'entrée ont aussi permis aux collectivités de prendre conscience du chemin à parcourir pour améliorer la tenue de leurs comptes.

Au cours des prochaines étapes de cette expérimentation, la Cour analysera les actions menées par les collectivités, le temps qu'elles ont nécessité, les difficultés rencontrées et les facteurs clés de succès externes et internes aux collectivités.

Ce constat permettra d'évaluer les efforts nécessaires pour atteindre un niveau d'exigence suffisant quant à la tenue des comptes. Il sera alors possible de définir le seuil au-delà duquel une certification légale pourrait être réalisée dans de bonnes conditions.

Dès à présent, il se confirme que le chemin de la fiabilisation des comptes publics locaux sera long et progressif. Dans leur réponse, la direction générale des collectivités locales et la direction générale des finances publiques indiquent partager ce constat.

CONCLUSION

Les diagnostics globaux d'entrée réalisés en 2017 auprès des vingt-cinq entités expérimentatrices soulignent l'importance du chemin qui reste à parcourir, y compris dans les grandes entités, pour que les états financiers locaux fassent l'objet d'une certification, avec ou sans réserves. Ces diagnostics ont permis de mettre en évidence les chantiers à couvrir mais ils ont surtout aussi engagé une dynamique de changement au sein des entités expérimentatrices pour revoir leur organisation financière, insuffler une culture de maîtrise des risques à l'ensemble des services, dont l'implication est essentielle pour bâtir ou consolider un dispositif de contrôle interne efficace et in fine améliorer la fiabilité des comptes.

Un premier chantier important concernera le périmètre des états financiers et donc le périmètre de l'entité comptable elle-même, qui ne doit pas être tributaire de l'architecture budgétaire de cette entité. Ce thème renvoie aussi à la connaissance que les collectivités doivent encore acquérir des entités qui leur sont liées, quelle que soit la nature du lien, et des risques financiers induits. La problématique, propre au secteur local, de l'évolution des champs de compétences a aussi des incidences importantes sur leurs états financiers, dont toutes les conséquences n'ont pas encore été tirées.

La création d'un véritable dispositif de contrôle interne comptable et financier est le deuxième chantier important dont les diagnostics ont révélé l'urgence. En l'état actuel des choses, il n'existe que peu de dispositifs de maîtrise des risques associés ou de structure dédiée au contrôle interne. Les processus de gestion, à commencer par les plus significatifs (la chaîne

comptable de la dépense et des recettes diverses, l'actif immobilisé, etc.) sont insuffisamment décrits de manière formalisée et documentée. Il en résulte que, tant les risques que les contrôles associés à ces risques sont rarement identifiés et formalisés.

La fiabilisation des comptes doit faire l'objet de mesures rapides et d'envergure. De tous les cycles comptables, l'actif immobilisé est sans conteste celui où les progrès à accomplir sont les plus importants et les plus complexes tant en ce qui concerne sa consistance physique (absence d'inventaire physique, absence de suivi des sorties d'immobilisations) que la justification de sa valeur comptable. Pour d'autres cycles comptables (produits des services et du domaine, régies de recettes, stocks, provisions pour créances anciennes ou pour risques et charges, engagements hors bilan), la mise à niveau suppose également un effort soutenu afin de pouvoir présenter une image fidèle et sincère de la situation financière des collectivités avant l'échéance de l'expérimentation.

Enfin, l'urbanisation des systèmes d'information financière constitue un préalable à la certification, notamment s'agissant de l'articulation entre le « cœur comptable » et les applications « métier ». Il ressort également des diagnostics que beaucoup reste à faire pour maîtriser les risques informatiques, particulièrement en matière de gestion des droits et de la sécurité des accès aux systèmes d'information.

Chapitre II

La poursuite de l'expérimentation (2018 – 2023)

Les premiers travaux des diagnostics d'entrée ont permis de prendre connaissance de l'organisation des principaux processus de gestion, de la démarche de maîtrise des risques et des modalités selon lesquelles les 25 collectivités expérimentatrices établissent leurs comptes. Des recommandations de portée générale ont été émises dans ce cadre et leur ont été adressées. La suite de l'expérimentation repose, dans un premier temps, sur des audits ciblés engagés à partir de 2018, puis, à partir du milieu de l'année 2020, sur une certification expérimentale.

I - Les audits ciblés (2018-2020)

Afin de permettre à la Cour d'apprécier les conditions préalables et nécessaires à la certification des comptes du secteur public local, ces premiers travaux seront approfondis au cours de la période 2018 à 2020 par la réalisation d'audits ciblés.

A - Les objectifs poursuivis par les audits ciblés

Les audits ciblés permettront d'approfondir les quatre thèmes retenus par le législateur et déjà couverts au cours des diagnostics globaux d'entrée : la nature des états financiers, les normes comptables applicables, le déploiement du contrôle interne comptable et financier, et les systèmes d'information.

Ils poursuivent plusieurs objectifs :

- évaluer la régularité et la sincérité des états financiers de chaque collectivité ainsi que la fidélité de l'image qu'ils donnent de sa situation financière et du résultat de ses opérations ;
- porter une appréciation sur les cycles comptables considérés comme à risque dans le cadre du diagnostic global d'entrée ;
- porter une attention particulière à l'organisation comptable et financière, aux processus de gestion ayant une incidence significative sur les comptes, au système d'information financière et à l'efficacité du contrôle interne de la collectivité ;
- permettre aux collectivités de se préparer à la réalisation d'une certification expérimentale des comptes des exercices 2020 à 2022.

À cet égard, il n'entre pas dans la mission confiée à la Cour des comptes et aux chambres régionales, au-delà de la question des moyens qu'elles peuvent consacrer à l'expérimentation, d'accompagner chaque entité dans la préparation de son bilan d'ouverture.

Ces examens ciblés incluent des diligences d'audit financier, en particulier des vérifications par sondage, permettant d'évaluer le caractère plus ou moins « auditable » des états financiers du secteur public local. Cela pourra notamment se traduire, le cas échéant, par des suggestions de corrections adressées aux collectivités expérimentatrices. Par ailleurs, des vérifications sur pièces seront effectuées pour évaluer le dispositif de contrôle interne comptable et financier et les systèmes d'information.

Ces différents paramètres ont conduit à définir les thèmes d'examens ciblés, qui concernent des processus de gestion ; ils ont aussi fait apparaître la nécessité de constituer la liste des documents indispensables aux auditeurs externes, dès le premier exercice de certification expérimentale (dossier permanent, dossier de clôture et dossier relatif à la maîtrise des risques et au contrôle financier).

Ces thèmes ont été répartis entre les entités expérimentatrices en fonction de leur typologie, du niveau de risques associé à chaque thème selon les diagnostics globaux d'entrée, du calendrier de production des normes comptables établis par le CNoCP et des moyens disponibles pour conduire et réaliser ces travaux.

Le thème de l'actif incorporel et corporel, qui apparaît comme présentant le plus de risques à l'issue des diagnostics d'entrée, est logiquement celui qui sera examiné dans le plus grand nombre de cas (11 occurrences). Les thèmes des recettes fiscales, dotations et créances associées, ainsi que des charges de personnel et dettes associées, seront aussi fréquemment examinés (huit occurrences chacun). À l'inverse, le thème du résultat exceptionnel, qui n'a pas fait apparaître de risque identifié, ne sera examiné qu'à trois reprises.

La plupart des thèmes d'examens ciblés ont été répartis entre les années 2018 et 2019 en fonction du calendrier de production des normes comptables, hormis pour les dépenses sociales qui ont été anticipées dès 2018 au vu de leur complexité, afin que les résultats obtenus puissent être pris en considération, si nécessaire, pour définir les normes comptables associées.

En outre, un suivi des recommandations émises dans le cadre du diagnostic global d'entrée et des examens ciblés ultérieurs sera réalisé tous les ans pour anticiper les travaux des auditeurs externes prévus à partir de septembre 2020. Ce suivi sera aussi l'occasion, pour la Cour, d'évaluer les progrès accomplis par chaque collectivité tout au long des deux années et demi d'examens ciblés.

Le détail du programme pour les années 2018-2020 figure en annexe n° 3.

B - L'actualisation progressive de l'instruction M57

Pour favoriser le bon déroulement de cette phase, il est nécessaire d'actualiser progressivement l'instruction budgétaire et comptable M 57 qui constitue, notamment, le cadre comptable²⁴ retenu pour l'expérimentation de la certification.

²⁴ L'instruction contient un volet budgétaire, un volet comptable, un plan comptable et des maquettes vierges utilisables par les entités concernées.

Entrée en vigueur dans sa dernière version au 1^{er} janvier 2018²⁵, elle vise à remplacer à terme trois instructions existantes²⁶. Les collectivités expérimentatrices qui n'en relèvent pas déjà – la métropole de Toulouse est la seule entité qui y était déjà soumise – ont pris l'engagement de s'y conformer au plus tard au 1^{er} janvier 2019.

Dans sa version de janvier 2018, l'instruction M 57 tient compte des projets de normes comptables validés par le CNoCP jusqu'en juillet 2017, sans attendre qu'un arrêté ministériel leur confère une valeur juridique, en retranscrivant les éléments clés. Ainsi, par exemple, la catégorie des produits et des charges exceptionnels y a été supprimée. De même, la notion de contrôle des biens, le suivi des immobilisations par composants, l'amortissement selon la règle du *prorata temporis* ainsi que l'amortissement à titre facultatif des réseaux et installations de voiries ont été introduits ou précisés.

Pour prendre en compte les modifications ultérieures des projets de normes, la direction générale des finances publiques envisage de diffuser des nouvelles versions applicables à compter du 1^{er} janvier 2019 puis à compter du 1^{er} janvier 2021. Toutefois, seules les évolutions normatives qui ne se traduisent pas par des « *conséquences substantielles, en termes organisationnels, budgétaires et applicatifs tant pour les collectivités locales que pour la direction générale des finances publiques* »²⁷, seraient prises en compte. La transcription de l'ensemble des projets de normes validés par le CNoCP n'interviendrait que dans une version ultérieure, prévue au 1^{er} janvier 2023. Ces évolutions correspondent pourtant moins à des modifications des systèmes d'information existants qu'à des changements des pratiques et des méthodes comptables actuellement mises en œuvre par les collectivités²⁸.

La réalisation de la deuxième phase de l'expérimentation, dans les meilleures conditions possibles, aurait justifié une version de l'instruction M 57, à jour des changements introduits par le CNoCP, avant la fin de l'année de 2020. La situation actuelle conduit, même si le recueil des normes comptables du secteur local était achevé comme prévu fin 2019, à ne pas reprendre l'ensemble des évolutions normatives dans l'instruction budgétaire et comptable qui sert de référence pour la certification expérimentale des exercices 2020 à 2022.

Cette situation, liée principalement à la simultanéité entre la production d'un recueil des normes et l'expérimentation de la certification, mais aussi au plan de charge trop lourd des services de la direction générale des finances publiques qui suivent ces sujets, entraîne des limites sur l'étendue des constats formulés tant par la Cour des comptes, dans la phase d'examens ciblés (2018-2020), que par les responsables des futures certifications expérimentales (2020-2023).

À ce titre, en effet, ces derniers formuleront une opinion ou délivreront une attestation de fiabilité sur la base d'une instruction qui n'intégrera qu'une partie des évolutions normatives.

²⁵ Par arrêté du 18 décembre 2017.

²⁶ Les instructions M14 applicable aux communes et EPCI, M52 applicable aux départements et M71 applicable aux régions.

²⁷ Cf. compte-rendu de la réunion du Comité de fiabilité des comptes publics locaux du 26 avril 2018.

²⁸ L'absence d'une comptabilité patrimoniale lors des premières certifications de l'État a entraîné des coûts informatiques élevés, ce qui n'est pas la situation des entités du secteur public local, qui disposent déjà via le compte de gestion d'une vision de leur patrimoine, certes perfectible, mais qui a le mérite d'exister et d'être assez conforme aux états financiers des autres entités publiques. Seul le projet de norme 1 sur les états financiers nécessite des coûts informatiques pour adapter le modèle actuel de compte de gestion à ce nouveau référentiel.

Le projet de norme n° 12 sur les passifs non financiers, par exemple, devrait prévoir la généralisation de l'enregistrement de provisions pour risques et charges avec une incidence sur le compte de résultat, ce qui donnerait une meilleure vision des risques auxquels sont confrontés, à chaque exercice, les collectivités expérimentatrices.

La direction générale des finances publiques rejoint la Cour sur le principe d'une intégration au référentiel budgétaire et comptable M 57 des évolutions normatives comptables validées par le CNoCP.

En revanche, elle ne souscrit pas à l'approche calendaire de mise à jour de cette instruction, estimant que l'actualisation du référentiel M 57 est conditionnée par la nécessaire adaptation du cadre réglementaire et des systèmes d'information. Elle privilégie une stabilisation du référentiel sur la période 2020-2022, ce qui est également le souhait de la direction générale des collectivités locales et des trois associations représentant les communes et les intercommunalités.

La Cour relève qu'au-delà de la divergence sur le calendrier, il y a un accord sur la nécessité d'actualiser le référentiel comptable, et considère que cette actualisation progressive ne compromet pas la poursuite de l'expérimentation et la mission de certification des comptes.

**

En fonction des constats effectués à l'issue des diagnostics globaux d'entrée et des audits ciblés, la Cour sera en mesure de proposer aux collectivités des modalités de poursuite de l'expérimentation qui seront adaptées à chacune d'entre elles : soit une certification conventionnelle (II), soit un mode alternatif d'appréciation de la fiabilité de leurs états financiers (III).

II - Une certification expérimentale des comptes (2020 – 2022)

Pas plus que l'enchaînement des étapes successives (diagnostic d'entrée, audits ciblés), ne sont précisés par l'article 110 de la loi NOTRe les contours d'une phase de certification expérimentale restent à définir. Ce sont les conventions signées au printemps 2016, en application de la loi NOTRe, par le Premier président de la Cour des comptes avec chacun des 25 ordonnateurs concernés, qui prévoient qu'un avenant en fixera les modalités pour les exercices 2020 à 2022.

Une certification expérimentale, nécessairement conventionnelle, pourrait être mise en œuvre selon des modalités qui seraient préalablement définies dans un cahier des charges que la Cour des comptes élaborerait, dans le cadre de la conduite de l'expérimentation que lui confie la loi, notamment pour que le processus soit homogène entre toutes les collectivités expérimentatrices (A). Cette mission serait réalisée par des auditeurs externes suivant les normes professionnelles de l'audit (B).

A - Le caractère conventionnel de la certification expérimentale

En l'absence de toute obligation légale, pour les collectivités expérimentatrices, de faire certifier leurs comptes, la phase expérimentale devra s'insérer dans le cadre d'une convention signée entre chaque collectivité et un auditeur externe.

Afin de permettre à la Cour des comptes, comme le prescrit l'article 110 de la loi NOTRe, de poursuivre la conduite de cette expérimentation jusqu'à son terme en 2023, et de veiller à l'harmonisation des travaux réalisés, un cahier des charges nécessaire à l'appel d'offres sera préparé par la Cour et diffusé aux collectivités au début de l'année 2020 afin qu'elles soient en mesure de sélectionner le prestataire avant l'automne 2020.

Le cahier des charges précisera l'objet de la mission, les livrables attendus, les étapes et échéances à respecter, le périmètre des états financiers à certifier, et les modalités de délivrance de la conclusion des travaux. Ainsi, les livrables attendus devront permettre de prendre connaissance des travaux réalisés, des principaux constats, et du niveau d'assurance que les prestataires retiennent.

Les travaux et leurs conclusions devront être présentés par les prestataires à la formation inter-juridictions commune à la Cour et aux chambres régionales des comptes afin d'assurer le respect du cahier des charges, dans un processus de contrôle qualité, et l'équité de traitement entre les collectivités, comme cela a été le cas depuis le lancement de l'expérimentation au cours des diagnostics globaux d'entrée et des audits ciblés. L'opinion finale sera celle du prestataire, émise sous sa responsabilité.

Pour que l'expérimentation soit utile, il importe que la phase de certification expérimentale et conventionnelle se déroule dans des conditions les plus proches possible d'une véritable certification légale. Il doit donc être souligné que, à la différence de l'activité de contrôle des comptes des administrations publiques, qui représente une prérogative de puissance publique, l'activité de certification des comptes publics locaux constitue « une activité marchande, qui doit respecter les règles de la commande publique et de la libre prestation de services », comme l'a à plusieurs reprises rappelé le Conseil d'État lorsqu'il a été saisi de projets de loi successifs²⁹.

Il n'est donc juridiquement pas possible d'octroyer aux juridictions financières le droit exclusif de certifier les comptes publics locaux.

²⁹ Avis n° 393324 du 12 juin 2017 sur le projet de loi pour la confiance dans l'action publique : « 26. Le Conseil d'État rappelle, en premier lieu, ainsi qu'il a déjà indiqué « qu'à la différence de l'activité de contrôle des comptes des administrations publiques, qui constitue une prérogative de puissance publique, l'activité de certification des comptes des administrations autres que l'État constitue une activité marchande, qui doit respecter les règles de la commande publique et de la libre prestation de services. » (Avis n° 383186 du 22 octobre 2009, Projet de loi portant réforme des juridictions financières ; et n° 387459 du 4 avril 2013, Projet de loi de décentralisation et de réforme de l'action publique). Il estime que le droit exclusif conféré à la Cour des comptes ne paraît pas pouvoir être justifié par un motif impérieux d'intérêt général permettant de restreindre la libre prestation de services et la liberté d'entreprendre. Il relève que l'objectif poursuivi par le législateur de certification des comptes des partis peut être regardé comme atteint en l'état actuel du droit par le recours aux commissaires aux comptes » ; Avis n° 387459 du 4 avril 2013 sur le projet de loi de décentralisation et de réforme de l'action publique ; Avis n° 383186 du 22 octobre 2009 sur le projet de loi portant réforme des juridictions financières.

De plus, à l'instar de ce qui existe, par exemple, en matière de certification des comptes des établissements publics de santé, il n'est pas envisagé que les juridictions financières répondent à des appels d'offres, concurremment aux professionnels du chiffre. L'examen de la qualité des gestions publiques locales, et du bon emploi des fonds publics, constituent en effet la mission stratégique des juridictions financières locales, sur la base de comptes produits qui auront été fiabilisés grâce à l'expérimentation en cours.

Par voie de conséquence, il n'aurait guère de sens que les juridictions financières prennent en charge la certification expérimentale en 2020-2023, puisqu'elles ne pourront pas se voir confier cette compétence à terme, et qu'il n'est pas envisagé qu'elles se mettent en concurrence avec les professionnels du chiffre pour répondre à des appels d'offres. Mais elles demeureront au cœur de la démarche d'amélioration de la fiabilité des comptes publics locaux tant par l'élaboration du cahier des charges qui encadrera la phase expérimentale, dont elles assureront le respect, que par le regard qu'elles continueront de porter sur le sujet lors de leurs travaux de contrôle du bon emploi des fonds publics.

B - Une mission qui devra se conformer aux normes professionnelles

Le fait que la certification expérimentale des comptes des collectivités revête un caractère conventionnel ne dispense pas l'auditeur externe de se conformer aux normes internationales d'audit (ISA) et à celles en vigueur dans le référentiel normatif français (normes d'exercice professionnelles).

La mission d'audit d'états financiers aura ainsi pour objectif de permettre à l'auditeur externe d'exprimer une assurance raisonnable sur la conformité des états financiers au référentiel comptable applicable. Les travaux réalisés par les auditeurs externes seront comparables dans leur périmètre et dans leur densité aux travaux habituellement réalisés par des commissaires aux comptes dans le cadre d'une mission de certification légale des comptes.

Les diligences des auditeurs pourront se différencier selon la taille de la collectivité : pour les plus grandes d'entre elles, l'audit des états financiers serait opéré dans les conditions de droit commun. Pour les collectivités de moindre ampleur, l'approche, la démarche et le choix des techniques (échantillons allégés de contrôles, etc.) pourraient, en conformité avec la norme professionnelle 2910, être adaptés pour tenir compte de leurs spécificités. La nature des travaux requis resterait proche d'un audit des états financiers, avec la transmission d'un rapport donnant une opinion exprimée sous une forme positive sur les états financiers, comme pour les grandes collectivités.

III - L'expérimentation d'autres modes d'appréciation de la fiabilité des comptes (2020-2022)

À côté de la certification conventionnelle des comptes, la Cour pourrait proposer à certaines collectivités de tester un autre mode d'appréciation de la fiabilité des comptes, conformément aux termes de l'article 110 de la loi NOTRe, qui évoque « *une expérimentation de dispositifs destinés à assurer la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes* », de manière générique. Ce choix serait réalisé en tenant compte des constats effectués dans le cadre

des diagnostics globaux d'entrée et des audits ciblés. Un rapprochement sera aussi effectué entre, d'une part, le coût et la complexité de la certification – même expérimentale, et d'autre part, les capacités de chaque collectivité à y faire face et les avantages qu'elle pourra en retirer. Cette perspective n'a pas vocation à préempter les choix que le Parlement effectuera *in fine*.

L'appréciation de la fiabilité des comptes peut être opérée en mettant en place des dispositifs adaptés à chaque collectivité. Compte tenu de la grande hétérogénéité des collectivités territoriales et des enjeux financiers qu'elles couvrent, il ne serait pas justifié de ne proposer à toutes les collectivités que la voie de la certification pour apprécier la fiabilité de leurs comptes³⁰. L'avantage de proposer plusieurs modes opératoires dès la phase d'expérimentation est aussi d'éviter, pour les collectivités locales, la situation qui a finalement prévalu pour les établissements publics de santé en-dessous du seuil de la certification légale, pour lesquels il n'existe aucun mode alternatif d'appréciation de la fiabilité des comptes³¹.

Certains dispositifs, déjà existants comme l'IQCL ou le visa des comptes de gestion, ou à constituer comme la présentation des comptes par le comptable public, peuvent contribuer à la fiabilisation des comptes locaux, au prix de certaines améliorations et clarifications (A), mais ne permettent pas de dégager une assurance en la matière.

Les dispositifs alternatifs à la certification qui permettent de dégager des éléments d'assurance (B) pourraient, quant à eux, utilement être testés dans le cadre de l'expérimentation.

A - Des dispositifs de fiabilisation mis en œuvre par la direction générale des finances publiques qui ne permettent pas de dégager des éléments d'assurance

Certains des modes actuels de fiabilisation alternatifs ne permettent pas de dégager des éléments d'assurance. Pour utiles qu'ils soient, il ne paraît pas indispensable de les inclure dans le périmètre de l'expérimentation. Pour autant, certains d'entre eux pourraient utilement évoluer d'ici 2023 à l'initiative de la direction générale des finances publiques, notamment quant à leur périmètre et leur contenu.

1 - L'indicateur de qualité des comptes locaux

La diffusion de cet indicateur est assurée par les services centraux de la direction générale des finances publiques aux directions départementales et régionales tous les ans en juillet sur les comptes de l'année précédente. L'indicateur de qualité des comptes locaux (IQCL) est

³⁰ L'annexe de la Charte du 21 mars 2014 prévoit ainsi que « la vérification des comptes peut prendre la forme, dans un cadre légal actualisé, soit d'une mission de certification des comptes, soit de tout autre mode d'acquisition d'une assurance raisonnable sur la fiabilité des comptes, avec l'intervention à ce titre et sous une forme appropriée des juridictions financières ».

³¹ En application de l'article 17 de la loi du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires, les comptes des 165 plus importants établissements publics de santé ont été certifiés, par vagues successives dont la première a concerné l'exercice 2014. En revanche, aucun autre dispositif d'appréciation de la fiabilité n'est prévu pour les 765 établissements publics de santé dont les produits ne dépassent pas 100 M€. (Chiffres 2017, extraits du rapport de la Cour des comptes sur la qualité des comptes des administrations publiques).

calculé à partir de 48 à 57 points de contrôle (ou items) portant sur 4 domaines comptables : les hauts de bilan (domaine A), les comptes de tiers (domaine B), les opérations complexes (domaine C) et les délais sur mouvements (Domaine D). Ces quatre domaines déterminent une note sur 10 qui fait ensuite l'objet d'une agrégation, suivant des paramètres prédéfinis, pour donner une note sur 20 (bien souvent comprise entre 15 et 20 sur 20).

Pour que l'IQCL permette de dégager des éléments d'assurance, il serait nécessaire d'en revoir le périmètre et les modalités de détermination afin de l'orienter davantage vers la qualité des comptes publics locaux.

Actuellement, l'IQCL n'apprécie pas l'environnement comptable pouvant expliciter le niveau atteint et ne couvre pas toutes les dimensions de la qualité comptable.

L'indicateur est calculé à partir des données telles qu'elles ressortent des balances comptables produites par le comptable public ; il n'offre par conséquent pas de garantie sur les champs relevant de l'ordonnateur comme l'exhaustivité et la pertinence des dotations aux provisions et dépréciations, l'existence d'inventaires physique et comptable à jour, la qualité du dispositif de contrôle interne. Il ne vérifie pas non plus les données relevant de la comptabilité auxiliaire comme l'exhaustivité et la cohérence des amortissements pratiqués.

Dans ces conditions, il ne constitue pas une cotation de la fiabilité des comptes et ne préjuge pas des constats qui peuvent être réalisés par des auditeurs externes dans le cadre d'une certification des comptes notamment. D'une certaine manière, il porte mal son nom.

Pour la direction générale des finances publiques, l'IQCL constitue une première analyse de la qualité comptable du secteur public local et de son évolution. Pour autant, elle reconnaît les limites mentionnées par la Cour et admet notamment que l'IQCL « ne peut à lui seul restituer l'évaluation objective et exhaustive de la qualité des comptes ».

Elle a ainsi lancé des travaux pour mieux valoriser l'IQCL, et envisage de rénover le dispositif de communication de ces résultats, en l'appelant indicateur de pilotage comptable, plus conforme à sa nature. Les résultats obtenus par les collectivités seraient communiqués aux ordonnateurs par leur comptable public ce qui permettrait de valoriser les progrès accomplis et de définir les actions visant à améliorer le score. Par ailleurs, pour répondre à une recommandation de la Cour³², les scores de l'IQCL pourraient être présentés par catégories de collectivités, et par strates de population pour les communes, avec un commentaire spécifique relatif aux items de haut de bilan (domaine A).

La direction générale des finances publiques envisage également d'améliorer cet indicateur, en modifiant le ciblage des enjeux financiers ou en ajustant certains seuils de contrôle. À titre d'exemple, il est envisagé d'introduire un seuil minimal significatif de l'amortissement des subventions d'équipement reçues ou versées, ou d'introduire un seuil minimal significatif de l'amortissement des immobilisations, ou de revoir le seuil minimal significatif de rattachement des charges fixé à 10 000 € pour l'ensemble des collectivités de plus de 3.500 habitants.

Au cours de l'expérimentation, ces évolutions annoncées de l'IQCL devront être analysées pour apprécier dans quelle mesure la direction générale des finances publiques

³² Cf. Cour des comptes, *Rapport sur les finances publiques locales*, chapitre relatif à la fiabilité des comptes publics locaux. La Documentation française, octobre 2017, disponible sur www.ccomptes.fr.

dispose d'un indicateur rendant compte effectivement de la qualité des comptes publics locaux, de manière suffisamment précise, globale et synthétique, au regard des exigences de fiabilité des comptes.

Pour la Cour, l'IQCL reste pour l'instant un indicateur de mesure de la performance du réseau des comptables publics locaux attaché au programme budgétaire de l'État n° 156 – Gestion fiscale et financière de l'État et du secteur public local.

2 - Le visa des comptes de gestion

Les comptes des collectivités locales font l'objet d'un visa préalable au vote des organes délibérants qui s'appuient majoritairement sur l'exploitation de contrôles comptables automatisés, issus de l'application *Hélios* et de l'indicateur de qualité des comptes locaux³³. Par exemple, la certification exacte des « résultats » se traduit par le contrôle de la conformité du résultat comptable avec celui de l'ordonnateur, ainsi que par le contrôle de la délibération d'affectation du résultat pour la vérification des résultats cumulés³⁴.

L'octroi de ce visa contribue à dégager des éléments d'assurance en fonction des contrôles effectivement mis en œuvre. Ainsi, les contrôles mis en œuvre permettent de dégager une garantie minimale quant au respect des règles comptables en vigueur à travers l'analyse des balances, sans contrôles menés au sein des services opérationnels des ordonnateurs. Ils peuvent justifier, en cas d'anomalie avérée et sérieuse, une suspension ou un refus de visa du compte concerné ou la formulation de réserves de la part du directeur régional ou départemental des finances publiques. Ces réserves apparaissent dans une annexe du compte de gestion, et la centralisation de leur recensement n'est pas possible à l'heure actuelle pour la DGFIP.

Pour la direction générale des finances publiques, l'objectif de ce visa consiste actuellement à « *formaliser un regard de la direction locale* » sur les comptes tenus par le comptable public, et il n'est pas envisagé d'aller au-delà de la diffusion des consignes portant sur des points précis de fiabilité comptable via l'outil des contrôles comptables automatisés.

D'une manière théorique, pour que l'octroi du visa permette de dégager des éléments d'assurance sur les comptes, il faudrait démontrer qu'il s'agit d'un dispositif de maîtrise des risques, c'est-à-dire d'identifier les risques inhérents couverts par les contrôles retenus en amont de l'octroi du visa, et de déterminer le niveau des risques nets en fonction des résultats des contrôles mis en œuvre.

Par ailleurs, pour que l'octroi du visa soit retenu comme dispositif d'appréciation de la fiabilité des comptes publics locaux, la DGFIP devrait être en mesure de rendre compte de la situation de chaque compte, quant à l'octroi ou non d'un visa, et du contenu des éventuelles réserves.

³³ L'instruction BOFIP-GCP-13-0001 du 30/01/2013 précise les contrôles que le comptable supérieur doit effectuer avant d'octroyer son visa.

³⁴ Suivant le décret n° 2003-187 du 5 mars 2003, « *Les comptes de gestion et financiers des comptables publics des collectivités territoriales, de leurs établissements et des établissements publics de santé sont certifiés exacts dans leurs résultats par les directeurs départementaux ou, le cas échéant, régionaux des finances publiques avant d'être soumis au vote des organes compétents de ces organismes* ».

Globalement, la direction générale des finances publiques devrait se mettre en capacité de déterminer les enjeux financiers de l'ensemble des comptes des collectivités pour lesquels aucun visa n'a été octroyé, et sur lesquels les risques sont insuffisamment couverts.

3 - La présentation des comptes

Pour contribuer à la fiabilité des comptes, la direction générale des finances publiques a avancé l'idée que les comptes soient présentés par le comptable devant l'assemblée délibérante. L'expression de « présentation des comptes » n'est pas prise là dans la même acception que dans l'expression homonyme qui débouche sur une assurance (v. ci-après).

Un bilan de la qualité des comptes pourrait être dressé, qui ferait ressortir les points forts et les points faibles. Ce bilan pourrait s'appuyer sur les résultats des dispositifs de contrôle : les contrôles comptables automatisés, le contrôle hiérarchisé de la dépense, et la situation de l'inventaire.

La présentation des comptes serait orale, même si la rédaction de documents annexes s'avère indispensable *a minima* pour être en mesure d'apprécier a posteriori du contenu réel de cette présentation.

Pour veiller à ce que cette présentation permette de dégager des éléments d'assurance, le périmètre et le format de cette présentation devront être arrêtés de manière précise.

Cette présentation devrait porter sur la fiabilité des comptes, et rendre compte de la qualité des actions menées aussi bien dans les services ordonnateurs que dans les services de la trésorerie. Elle devrait permettre de rendre compte des résultats des dispositifs de contrôle interne mis en œuvre par le comptable, en complément et en fonction des résultats des contrôles effectués par l'ordonnateur, et de faire le suivi des actions à mener pour améliorer la fiabilité des comptes.

*
**

En l'état, les dispositifs proposés ne sont pas assez aboutis pour qu'ils soient inclus dans l'expérimentation en cours. Pour autant la direction générale des finances publiques reste en capacité d'en faire évoluer dans les prochaines années le périmètre et le contenu, de tester leur mise en œuvre effective et de démontrer leur apport en terme de fiabilisation des comptes locaux.

B - Les dispositifs d'appréciation de la fiabilité des comptes comportant des éléments d'assurance

Trois autres dispositifs d'appréciation de la fiabilité des comptes habituellement proposés par les professionnels du chiffre pourraient être envisagés³⁵, et permettent de dégager des éléments d'assurance, d'ampleur variable, sur les états financiers.

³⁵ Le projet de loi relatif à la croissance et à la transformation des entreprises, en instance d'adoption en première lecture à l'Assemblée nationale à la date du présent rapport, pourrait contenir une disposition modifiant l'article L. 822-20 du code de commerce autorisant les commissaires aux comptes à fournir des services autres que la certification des comptes, et notamment à établir des attestations.

Ils peuvent être présentés dans un ordre décroissant d'assurance.

1 - L'examen limité des comptes, en vue de la délivrance d'une attestation de fiabilité

La mission d'examen limité des comptes est une mission d'assurance de niveau modéré aboutissant à une opinion exprimée sous une forme négative portant sur la conformité des comptes au référentiel comptable qui leur est applicable, c'est-à-dire à l'ensemble des dispositions réglementaires applicables à l'entité considérée, qu'elles concernent la forme ou le contenu des états financiers. Cette mission peut concerner des comptes annuels, intermédiaires ou consolidés.

L'objectif de cette mission consiste, pour le professionnel, sur la base de diligences ne mettant pas en œuvre toutes les procédures requises pour un audit, à conclure qu'il n'a pas relevé d'éléments le conduisant à considérer que ces comptes ne sont pas établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leur est applicable. La conclusion de cette mission se traduit par la délivrance d'une ou de plusieurs attestations de fiabilité.

En termes de diligences, l'examen limité requiert :

- une prise de connaissance de l'entité permettant l'identification des domaines et comptes sensibles ;
- une analyse des procédures relatives à l'organisation comptable ;
- une collecte des éléments probants reposant notamment sur les techniques des procédés analytiques, des entretiens avec la direction, des contrôles de cohérence, etc. ;
- une analyse des zones de risques significatives de l'entité avec, ponctuellement, des tests substantifs pour appuyer les constats.

L'examen limité débouche sur la remise d'un rapport à l'entité, qui fait état des observations ou des réserves de l'auditeur par rapport au référentiel comptable applicable, auquel sont adossés les comptes de l'entité.

Cette mission est actuellement réalisée par les experts comptables³⁶. Dans l'état actuel du droit, les commissaires aux comptes peuvent aussi réaliser des examens limités mais à la condition qu'ils détiennent déjà un mandat de certificateur légal des comptes de l'entité concernée.

2 - L'examen limité à certains postes comptables, en vue de la délivrance d'attestations particulières

Un second mode alternatif consiste à n'examiner que certains postes des états financiers ou certains ratios basés, le plus souvent sur des données comptables ou financières. L'examen est plus réduit que l'examen limité des comptes, et ne porte pas sur les comptes complets.

³⁶ Cf. Norme professionnelle 2400 du référentiel normatif de l'Ordre des experts comptables.

L'auditeur utilise tout ou partie des techniques de contrôle décrites dans la norme professionnelle d'audit relative au caractère probant des éléments collectés.

Cette mission peut actuellement être réalisée par les experts comptables³⁷.

L'attestation particulière délivrée permet de dégager une assurance raisonnable ou modérée visant à apprécier si l'information faisant l'objet de l'attestation est exempte ou non d'anomalies significatives. Le niveau d'assurance recherché dépend de ce qui est convenu entre les parties.

Un rapport est remis à l'entité, faisant état des observations ou des réserves de l'auditeur, auquel sont adossées les informations ou les comptes sur lesquels porte l'attestation.

3 - La présentation des comptes

Enfin, la mission de présentation des comptes a pour objectif de permettre d'exprimer une assurance modérée sur la cohérence et la vraisemblance des comptes intermédiaires et annuels. Le niveau d'assurance est inférieur aux deux autres dispositifs.

L'objectif n'est pas de se prononcer positivement sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes. Il n'est pas non plus de déceler les erreurs, actes illégaux ou autres irrégularités, par exemple des fraudes ou des malversations éventuelles. Il est de donner un avis sur la cohérence des états financiers par rapport aux principes comptables.

L'opinion est exprimée sous une forme négative. L'expert-comptable conclut qu'il n'a pas relevé d'éléments de nature à remettre en cause la cohérence et la vraisemblance des comptes de l'entité pris dans leur ensemble.

L'entité reste responsable à l'égard des tiers de l'exhaustivité, de la fiabilité et de l'exactitude des informations comptables et financières ainsi que des procédures de contrôle interne concourant à l'établissement des comptes.

Contrairement à ce que son intitulé pourrait faire croire, cette mission ne consiste pas à procéder formellement à une présentation orale ou écrite des comptes devant une assemblée délibérante.

Cette mission peut actuellement être réalisée par l'expert-comptable sur les comptes qu'il tient³⁸. En termes de diligences, cette mission s'appuie essentiellement :

- sur les informations fournies par l'entité ;
- sur la technique comptable du teneur de comptes pour participer à l'établissement des comptes annuels ou intermédiaires, et s'assurer de la régularité en la forme de la comptabilité ;
- sur l'expérience de l'expert-comptable, sa connaissance de l'entité et de son environnement, et la mise en œuvre de procédés analytiques destinés à apprécier la cohérence et la vraisemblance des comptes annuels ou intermédiaires pris dans leur ensemble.

³⁷ Cf. Norme professionnelle 3100 du référentiel normatif de l'Ordre des experts comptables.

³⁸ Cf. Norme professionnelle 2300 du référentiel normatif de l'Ordre des experts-comptables.

L'expert-comptable effectue des revues analytiques et réalise des contrôles de cohérence entre les éléments comptables disponibles. Il peut mener ponctuellement des tests substantifs, en cas de besoin, pour appuyer ses constats.

Un rapport est remis à l'entité, faisant état des observations ou des réserves de l'expert-comptable, auquel sont annexés les comptes de l'entité.

C - Les modalités d'expérimentation des dispositifs de d'appréciation de la fiabilité des comptes alternatifs à la certification

D'ici le milieu de l'année 2020, la Cour sera en mesure de proposer à certaines collectivités de poursuivre l'expérimentation en mettant en œuvre un dispositif d'appréciation de la fiabilité des comptes qui ne serait pas une certification conventionnelle (1).

Les associations d'élus représentant les communes et intercommunalités se montrent très favorables à la mise à disposition de modes d'assurance sur la fiabilité des comptes, alternatifs à la certification, en particulier pour les entités qui ne seraient pas soumises à une éventuelle obligation de certification légale. Elles sont aussi attachées à ce que ces missions puissent être réalisés par des auditeurs publics. Pour l'Assemblée des communautés de France, cette mission *« devrait pouvoir être assurée notamment par les auditeurs assermentés de la direction générale des finances publiques »*.

La Cour considère que l'expérimentation de la délivrance d'une attestation de fiabilité par un auditeur public pourrait être envisagée, afin d'être en mesure d'éclairer le législateur sur cette option (2).

1 - Les dispositifs d'appréciation de la fiabilité habituellement proposés par les experts-comptables

Dans le cadre de leurs missions, les experts-comptables peuvent procéder à des travaux visant à apprécier la fiabilité des comptes, qui débouchent sur une assurance.

Il sera proposé à certaines collectivités de mettre en œuvre l'un de ces dispositifs suivant des modalités qui pourront s'inspirer de celles retenues pour la certification conventionnelle des comptes confiée aux auditeurs externes.

Pour assurer l'homogénéité des missions entre les collectivités, un cahier des charges serait proposé par la Cour des comptes au début de l'année 2020, préalablement à la mise en concurrence réalisée par la collectivité pour choisir un prestataire.

Ce cahier des charges permettrait notamment d'assurer le respect des critères de l'attestation de fiabilité retenus par le Comité de fiabilité des comptes locaux³⁹. L'attestation de fiabilité des comptes locaux doit s'entendre comme une déclaration écrite attestant de l'existence d'une comptabilité respectant les critères de la qualité comptable tels que définis par la charte relative à la fiabilité des comptes publics locaux de mars 2014⁴⁰. Elle a pour objet de garantir la qualité des informations produites aux destinataires des comptes : autorités exécutives et délibérantes de l'organisme public, autorités de contrôle externe (préfet et juridictions financières), tiers en relation financière avec l'organisme public (bailleurs de fonds, fournisseurs, etc.), citoyens et contribuables locaux. Elle constituera aussi, pour la collectivité, un moyen de valoriser en externe et en interne les démarches engagées en faveur de la qualité comptable.

Le cahier des charges précisera l'objet de la mission, les livrables attendus, les étapes et échéances à respecter, le périmètre des états financiers ou des comptes sur lesquels les travaux seraient réalisés, ou qui feraient l'objet d'une présentation, les modalités de délivrance de la conclusion des travaux ou de présentation des comptes. Ainsi, les livrables attendus permettront de prendre connaissance des travaux réalisés, des principaux constats, et du niveau d'assurance que les prestataires retiennent.

Comme pour la certification expérimentale, les travaux et leurs conclusions seront présentés par les prestataires à la formation inter-juridictions commune à la Cour et aux chambres régionales des comptes afin d'assurer le respect du cahier des charges, dans un processus de contrôle qualité, et l'équité de traitement entre les collectivités, comme cela a été le cas depuis le lancement de l'expérimentation au cours des diagnostics globaux d'entrée et des audits ciblés. L'opinion finale sera celle du prestataire, émise sous sa responsabilité.

³⁹ Cf. Note de problématique : « *Les dispositifs alternatifs à la certification légale des comptes locaux* ». Ces critères sont les suivants :

- L'attestation ne conduit pas à se prononcer sur la qualité de la gestion de la collectivité concernée, sur la qualité de son financement ou sur sa solidité financière ;
- Elle porte une appréciation sur la qualité comptable telle qu'elle ressort des états financiers tirés de la comptabilité générale de l'entité (bilan, compte de résultat, annexe) ;
- Elle doit s'appuyer sur des données objectives, des analyses méthodiques et non contestables ;
- Elle est délivrée par une autorité légitime et reconnue, de préférence, comme indépendante des acteurs des chaînes financières, budgétaires et comptables ;
- Elle engage la responsabilité de l'autorité qui la délivre ;
- Elle donne lieu à une publicité.

⁴⁰ • La régularité, c'est-à-dire la conformité à la réglementation en vigueur des opérations financières conduisant à des enregistrements comptables ;

- La sincérité, c'est-à-dire l'application de bonne foi des règles et procédures comptables en vigueur, afin de traduire la connaissance que les acteurs chargés de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des opérations enregistrées en comptabilité ;
- L'image fidèle qui est la représentation chiffrée, aussi objective et précise que possible, de la réalité financière et patrimoniale de l'organisme public local par la comptabilité générale afin que toute personne externe puisse en avoir une perception exacte.

2 - L'expérimentation souhaitable de la délivrance d'une attestation de fiabilité par un auditeur public

La délivrance d'une attestation de fiabilité par un auditeur public pourrait aussi être expérimentée, afin de disposer d'une approche comparative du coût de cette prestation entre celui d'un acteur public et celui d'un acteur privé.

Pour contribuer à dégager une assurance sur les comptes des collectivités locales, le comité de fiabilité des comptes publics locaux a demandé à la direction générale des finances publiques d'étudier la possibilité d'étendre son rôle à l'audit des processus comptables et financiers⁴¹. Afin que cet audit soit indépendant des trésoreries en charge de la tenue des comptes, une nouvelle mission aurait pu être confiée à la Mission Risques Audit de celle-ci⁴².

En effet, pour les associations d'élus, le réseau de la direction générale des finances publiques détient actuellement *« une bien meilleure connaissance des problématiques des collectivités que les experts-comptables »*.

Les missions de contrôle qu'elle assure pourraient aussi évoluer, car ses agents connaissent les collectivités locales et sont déjà des acteurs connus et reconnus de ces sujets.

Pour l'instant, la direction générale des finances publiques n'envisage pas de délivrer une attestation de fiabilité des comptes. Elle privilégie la réalisation d'un audit conjoint avec la collectivité, qui serait suivi de la conclusion d'une convention de services comptables et financiers ou d'un engagement partenarial. Cette proposition est d'une portée limitée et ne permettrait pas de dégager un niveau d'appréciation de la qualité des comptes, comparable à l'opinion exprimée par un auditeur externe.

Dans le cadre de cette expérimentation, il pourrait lui être proposé de tester la procédure de délivrance d'une attestation de fiabilité, selon la même méthode et avec les mêmes caractéristiques que lorsque cette attestation est délivrée par des auditeurs externes. Elle procéderait à l'audit des processus comptables et financiers, en suivant une approche d'analyse des processus internes, des principaux risques inhérents et des dispositifs de contrôle interne.

La direction générale des finances publiques ne souhaite cependant pas expérimenter la délivrance d'une attestation de fiabilité par ses auditeurs publics de la Mission Risques audit, estimant que ceux-ci sont *« habilités à évaluer le dispositif de contrôle interne au sein de ses propres services »*. Elle *« ne souhaite pas engager ses auditeurs sur des audits au sein des collectivités à seule fin de délivrer des attestations de fiabilité »*, et privilégie les *« partenariats*

⁴¹ Compte-rendu de la réunion du 25 avril 2018.

⁴² Suivant l'arrêté du 3 avril 2008, portant organisation de la DGFIP, la mission « risques et audit » est chargée de l'ensemble de la politique menée en matière d'audit, d'homogénéiser et de professionnaliser les dispositifs de maîtrise des risques à la direction générale, tant en administration centrale que dans l'ensemble des services déconcentrés. Elle réalise des missions de conseil pour le compte du directeur général. Elle effectue des missions d'audit interne au sein des services centraux et déconcentrés de la direction générale ainsi que des audits extérieurs et partenariaux. Elle effectue des missions d'audit à la demande du ministre chargé du budget. Elle anime et pilote le réseau des auditeurs et les missions « maîtrise des risques » des services déconcentrés de la direction générale. Elle exerce une fonction de soutien méthodologique aux pôles métiers en matière d'outils de maîtrise des risques, de veille relative à l'apparition de nouveaux risques, de coordination et de synthèse en matière d'orientations stratégiques et de suivi des plans d'action.

organisationnels (contrôle allégé en partenariat, services facturiers, voire agences comptables) » et des « audits conjoints avec les collectivités locales ».

Cette position s'oppose au souhait exprimé par les associations d'élus et prive l'expérimentation d'une évaluation à terme des gains d'efficacité et d'efficience qui auraient pu être dégagés de l'intervention d'un auditeur public.

CONCLUSION

En fonction des constats effectués à l'issue des diagnostics globaux d'entrée et des audits ciblés, la Cour sera en mesure de proposer aux collectivités des modalités de poursuite de l'expérimentation, adaptées à chacune d'entre elles, pour la période 2020 à 2023.

Pour les collectivités qui ont le plus progressé et qui en ont les capacités techniques et les moyens, l'expérimentation se poursuivra par une certification conventionnelle, assurée par des experts-comptables, suivant un cahier des charges préalablement défini par la Cour.

À côté de cette certification conventionnelle des comptes, il sera proposé à certaines collectivités de tester d'autres modes d'appréciation de la fiabilité de leurs comptes. Ce choix sera effectué en tenant compte non seulement des constats effectués dans le cadre des diagnostics globaux d'entrée et des audits ciblés mais aussi de leurs capacités techniques et humaines. Ils pourraient se traduire par un examen limité des comptes ou de certains postes comptables, ou par une mission de présentation des comptes. Ils pourraient être mis en œuvre par des professionnels du chiffre, mais également le cas échéant, par la direction générale des finances publiques.

Chapitre III

Premiers éléments sur les conditions préalables et nécessaires à la certification des comptes publics locaux

L'article 110 de la loi NOTRe dispose que *« cette expérimentation doit permettre d'établir les conditions préalables et nécessaires à la certification des comptes du secteur public local, qu'il s'agisse de la nature des états financiers, des normes comptables applicables, du déploiement du contrôle interne comptable et financier ou encore des systèmes d'information utilisés »*. Il définit ainsi précisément la finalité de l'expérimentation.

I - L'amélioration attendue de la fiabilité des comptes publics locaux

A - Disposer d'un référentiel normatif complet

1 - Un calendrier ambitieux de production du recueil de normes comptables des entités publiques locales

Les travaux du CNoCP constituent un élément indispensable à la démarche d'expérimentation de la certification des comptes locaux.

En se référant au cadre conceptuel des comptes publics relevant de la comptabilité d'exercice qu'il a défini dans son avis du 4 juillet 2016, le CNoCP a commencé à élaborer le recueil des normes comptables pour les entités publiques locales (« RNCEPL »), à l'image des recueils déjà existants pour l'État et pour les établissements publics nationaux. Ce recueil a vocation à fournir une base normative unifiée pour l'ensemble des entités publiques locales, en remplacement des nombreuses instructions budgétaires et comptables actuelles. Il doit contribuer à la convergence entre les corpus normatifs de ces entités publiques, tout en prenant

en compte certaines spécificités du secteur public local⁴³. Les travaux sont conduits dans un double objectif d'homogénéisation des normes applicables à tout le secteur local, à la seule exception d'un régime simplifié à définir pour les petites entités, et de convergence tant avec les recueils qui existent déjà qu'avec le plan comptable général et les principes comptables généralement appliqués.

Les instructions actuellement en vigueur ne permettent pas en effet de donner une image fidèle et sincère de la situation financière et du patrimoine des collectivités, en raison des nombreuses dérogations existantes aux principes de base d'une comptabilité générale. Un certificateur ne pourrait émettre une opinion positive⁴⁴ sur les états financiers sur la base de telles instructions⁴⁵.

Conformément au programme de travail fixé pour 2018 et 2019, ce recueil devrait être achevé au 31 décembre 2019. Sur un total prévisionnel de 22 normes, neuf projets de normes sont d'ores-et-déjà disponibles⁴⁶. Treize nouveaux projets de normes devraient compléter ceux déjà adoptés, auxquels s'ajoutera la validation définitive de la norme 1 sur les états financiers. Cette dernière norme sera en effet revue à la lueur des éléments développés dans les autres normes. Pour que ces projets aient une valeur juridique, ils doivent faire l'objet d'un arrêté des ministres chargés des comptes publics et des collectivités locales.

2 - Une limitation attendue des dérogations aux principes comptables du secteur public

Les travaux de normalisation ne viennent pas remettre en cause le cadre juridique actuel défini par le code général des collectivités territoriales et caractérisé par le monisme budgétaro-comptable⁴⁷, par la distinction entre les sections d'investissement et de fonctionnement permettant de faire ressortir l'affectation des résultats, et par les règles d'équilibre propres qui en découlent⁴⁸. Certaines dérogations exposées ci-dessous en tiennent compte.

⁴³ Par exemple, la reconnaissance des subventions d'investissement versées par les entités publiques locales comme une catégorie spécifique d'immobilisations incorporelles alors que ces concours financiers constituent des charges d'intervention pour l'État.

⁴⁴ En vertu du référentiel international d'audit ISA. Une opinion positive consiste à affirmer que les états financiers certifiés sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé et de son patrimoine.

⁴⁵ Les nombreuses dérogations existantes et leur hétérogénéité obligerait un certificateur, en vertu de la norme ISA 706, de les signaler en préambule de son rapport de certification. La Cour des comptes a ainsi exprimé plusieurs fois dans les rapports de certification des comptes de l'État ou de la Sécurité Sociale des limites portées par le cadre normatif.

⁴⁶ Cf. <https://www.economie.gouv.fr/cnocc>.

⁴⁷ Dans un système moniste, la comptabilité générale et la comptabilité des opérations budgétaires sont des comptabilités d'engagement. Dans un système dualiste (comme pour l'État), la comptabilité des opérations budgétaires est une comptabilité de caisse, et seule la comptabilité générale est une comptabilité d'engagement.

⁴⁸ Notamment la « règle d'or » qui réserve les ressources d'emprunt au seul financement de la section d'investissement, après remboursement du capital. À court ou moyen terme, rien n'indique que ces éléments fondamentaux vont être remis en cause.

a) Une dérogation résiduelle pour les subventions d'investissement versées

Les subventions d'investissement versées par les collectivités aux organismes publics ou à des personnes de droit privé sont actuellement considérées comme des actifs incorporels, amortis sur plusieurs années, contrairement à la pratique de l'État qui inscrit ces subventions d'investissement versées en charges. Le coût de ces subventions est étalé sur plusieurs années dans la section de fonctionnement alors que l'État l'enregistre directement en résultat lors du versement de la subvention.

Le projet de norme n°22 du futur « RNCEPL » clarifie les critères de distinction de ces subventions d'investissement par rapport aux autres subventions versées⁴⁹. La direction générale des finances publiques rappelle que « *les nouvelles modalités d'amortissement de ces subventions, en lien direct avec l'utilisation de l'immobilisation financée [...] vont nécessiter l'exercice d'un contrôle renforcé par l'entité versante permettant le suivi individualisé de l'immobilisation acquise ou créée par l'entité bénéficiaire* ». L'Association des maires de France mentionne que les avis du Conseil national de la comptabilité n° 2003-01 du 1^{er} avril 2003 et n° 2008-13 du 2 octobre 2008 avaient précisé que « *les subventions versées devaient être comptabilisées en immobilisations incorporelles et complétaient la définition des actifs pour les entités du secteur public en y introduisant la notion de potentiel de service* ».

Toutefois, l'inscription de ces subventions versées en tant qu'actif amortissable reste un dispositif dérogatoire qui n'a pas d'autre raison d'être que le monisme budgétaro-comptable (l'activation des subventions d'investissement versées permet de ne pas impacter la section de fonctionnement), les critères de définition d'un actif n'étant pas remplis, quoi qu'en dise le projet de norme dans sa rédaction actuelle⁵⁰.

Le cadre conceptuel des comptes publics, rendu public en 2016 postérieurement aux avis précités, a enrichi la notion d'actif en le définissant comme « *une ressource actuelle contrôlée du fait d'un évènement passé. [...] L'entité publique contrôle la ressource si elle a la capacité de disposer de son potentiel de service, pour elle-même ou pour des tiers, ou de ses avantages économiques. Cette capacité s'appuie généralement sur l'existence de droits de propriété ou d'usage définis par les textes* »⁵¹.

En effet, les collectivités n'exercent que peu de contrôles (et notamment ni propriété, ni usage) sur les actifs financés par les subventions après leur versement. Ces actifs contribuent pourtant tout au long de leur vie à l'intérêt collectif des administrés et à l'exercice des compétences des collectivités, ce qui irait dans le sens de leur inscription en tant qu'élément du patrimoine des collectivités. La mise en œuvre d'un tel contrôle⁵², en particulier pour les subventions d'investissement significatives, permettrait de requalifier ces subventions en tant qu'actif corporel ou incorporel, réduisant progressivement la portée de cette dérogation.

⁴⁹ Les subventions de fonctionnement et les subventions d'équilibre entre un budget principal et un budget annexe sont enregistrées dans les comptes des entités publiques locales en charges de fonctionnement.

⁵⁰ Le projet de norme 22 mentionne dans son exposé des motifs que « *les subventions d'investissement versées répondent en principe à la définition d'un actif* ».

⁵¹ Cf. *Cadre conceptuel des comptes publics relevant de la comptabilité d'exercice*, avis n° 2016-02 du 4 juillet 2016, p. 38.

⁵² L'exercice d'un contrôle sur un actif financé peut être réalisé de plusieurs sortes : observations physiques, audit de vérification, transmission régulière de rapports d'activité de l'entité financée, etc.

La direction générale des finances publiques prévoit de prendre en compte ce projet de norme dans l'instruction M 57 de manière progressive, avec une mise à jour de la définition des subventions d'investissement versées et son application de manière uniquement prospective au 1^{er} janvier 2019, puis une adaptation du plan comptable à partir de l'exercice 2020.

b) L'harmonisation des règles relatives aux opérations budgétaires d'ordre

Amortir le patrimoine revient à constater son coût d'acquisition en résultat en l'étalant sur sa durée estimée d'usage. Sans cela, les sorties du patrimoine des actifs ayant une durée de vie limitée s'effectuent par une reprise en résultat, en une seule fois, du coût d'acquisition initial. Ce coût est significatif en particulier lors de mises au rebut⁵³ et peut mettre en difficulté les collectivités pour respecter les règles légales d'équilibre financier. L'amortissement sert également à reconstituer progressivement la capacité à financer des dépenses d'investissement.

Les instructions budgétaires et comptables actuellement applicables aux entités publiques locales présentent des situations hétérogènes selon la nature, la taille mais aussi l'organisation budgétaire des collectivités en matière d'amortissement du patrimoine. Les réseaux et installations de voirie, en particulier, ne font pas l'objet d'amortissement alors que leur rénovation régulière est nécessaire pour les maintenir en état de fonctionnement. Les bâtiments publics, non productifs de revenus, ne sont également pas amortis pour les communes et établissements publics de coopération intercommunale, contrairement aux autres collectivités, alors que des travaux de rénovation sont réalisés pour les maintenir en état d'accueillir des services publics.

Cette situation ne donne pas une présentation sincère et fidèle ni du résultat des opérations de chaque année ni du patrimoine. Elle ne favorise pas non plus la comparabilité des comptes entre collectivités, qui peuvent appliquer des règles différentes pour un patrimoine identique⁵⁴. La généralisation souhaitée de l'amortissement pour les actifs ayant une durée de vie limitée devrait améliorer la fiabilité des comptes, ce dont convient la direction générale des finances publiques, permettre aux collectivités de mettre à jour régulièrement leur patrimoine⁵⁵ et de réduire leur endettement tout en tenant compte des règles prévues en comptabilité générale pour limiter les incidences budgétaires⁵⁶.

Par ailleurs, les règles sont aussi hétérogènes en ce qui concerne les provisions pour risques et charges et le rattachement des charges et produits à l'exercice, en particulier pour les

⁵³ Les mises au rebut correspondent à des sorties d'actif sans revente à un tiers, comme lors de la réalisation de travaux de rénovation de bâtiments, de remplacement d'installations de réseaux ou de voirie, ou encore de mobiliers

⁵⁴ L'amortissement des bâtiments publics n'est obligatoire que pour certaines collectivités. La date de démarrage de l'obligation d'amortissement diffère également entre les entités locales.

⁵⁵ L'expérimentation de la certification des comptes a montré lors du diagnostic global d'entrée le faible niveau des sorties d'actifs enregistrées dans le compte de résultat, en particulier pour les actifs ayant une durée de vie limitée mais non amortis.

⁵⁶ Les changements de méthode et les corrections d'erreur seront enregistrés en contrepartie des fonds propres, et non du compte de résultat, pour les éléments ayant trait aux exercices comptables antérieurs, cf. projet de norme n° 14 du CNoCP.

communes et les établissements publics de coopération intercommunale⁵⁷. Leur harmonisation est souhaitée pour assurer une concordance entre les états financiers et les charges et produits engagés sur l'année par les collectivités.

c) Faire coïncider le périmètre des états financiers des collectivités avec leur situation juridique

Le projet de norme n° 1 du CNoCP sur les états financiers a fixé un premier cadre de définition du périmètre comptable des états financiers des collectivités.

Ce projet prévoit la possibilité de mettre en œuvre une méthode dite « optionnelle » de présentation des états financiers consistant à retracer les informations relatives aux activités suivies en budgets annexes, non pas dans les états de synthèse des états financiers (le bilan et le compte de résultat), comme c'est prévu dans la méthode dite « préférentielle », mais dans l'annexe, sous une forme synthétique.

La direction générale des finances publiques entend retenir la méthode optionnelle au moins pour toute la phase de certification expérimentale des comptes, en raison de coûts administratifs et informatiques induits, selon elle, par l'approche préférentielle, sans toutefois que ces coûts ne soient justifiés ni documentés.

Il convient de souligner que la méthode préférentielle est seule capable de fournir une information comptable exhaustive et détaillée sur les activités d'une collectivité en tant qu'entité juridique dotée de la personnalité morale. À l'inverse, la méthode optionnelle aboutit à des états financiers tributaires des choix d'architecture budgétaire de l'entité.

Au besoin, lors de la révision de la norme n° 1 fin 2019, il y aurait lieu de fixer un délai maximal d'application de la méthode optionnelle pour qu'il soit acté qu'elle ne peut être que transitoire.

La méthode préférentielle prévoit en effet une concordance entre ce périmètre et la situation juridique des collectivités⁵⁸.

Des options sont proposées pour ne pas inclure dans les états financiers d'une collectivité les comptes des services donnant lieu à présentation en budgets annexes non dotés de l'autonomie juridique, ou inclure les comptes d'entités autonomes⁵⁹ au sens juridique du terme. Ces options ont été ouvertes pour tenir compte de contraintes d'ordre technique liées au système

⁵⁷ L'article R. 2321-2 du CGCT, par exemple, prévoit la constitution de provisions dès l'ouverture d'un contentieux en première instance, d'une procédure collective au titre d'éventuelles garanties d'emprunts, prêts ou créances, et enfin lorsque le recouvrement de créances sur des tiers est compromis. Elle n'est pas obligatoire pour les autres événements de gestion faisant apparaître un risque.

⁵⁸ Selon le cadre conceptuel des comptes publics, une « entité comptable est une entité dotée de droits et d'obligations propres et identifiables, qui produit des états financiers conformément aux principes de la comptabilité d'exercice, par obligation législative ou réglementaire ou par choix. ». Sa traduction pour les entités publiques locales revient à agréger les données financières du budget principal et des budgets annexes (non dotés de l'autonomie juridique) de chaque collectivité.

⁵⁹ Il s'agit des caisses des écoles et des centres communaux d'action sociale.

d'information *Hélios*, qui n'a pas prévu la mise en œuvre de la méthode préférentielle pour les collectivités locales, contrairement à la situation des établissements publics de santé⁶⁰.

Conformément au cadre conceptuel des comptes publics, les états financiers d'une collectivité doivent contribuer à rendre compte de la situation patrimoniale d'une collectivité en tant que personne morale, dotée « *de droits et d'obligations propres et identifiables* »⁶¹. En raison du lien existant entre une personne morale et son patrimoine, les états financiers viennent éclairer sur la situation réelle, exhaustive et valorisée de ce patrimoine global. Une collectivité, comme toute personne morale, ne peut juridiquement pas être représentée par plusieurs états financiers distincts en fonction d'une segmentation interne de ces compétences ou de son organisation. Seule l'application de la méthode préférentielle, avec retraitement des flux croisés, est en mesure de présenter des états financiers d'une manière satisfaisante. Seule la méthode préférentielle permet de donner tout son sens à la certification des comptes, l'option ne pouvant être considérée que comme une méthode transitoire.

Le CNoCP a prévu d'ici fin 2019 la révision de ce projet de norme. Il est souhaitable que cette révision permette la suppression ou la mention du caractère transitoire de ces options qui divergent des solutions retenues dans les autres recueils de normes et de rappeler par là même la primauté de critères d'ordre juridique et non technique dans la détermination du périmètre des états financiers d'une collectivité.

La direction générale des finances publiques n'est toutefois pas en mesure, dans le temps de la certification expérimentale, de procéder aux modifications informatiques conduisant à l'agrégation d'un budget principal et des budgets annexes des collectivités. Cette limite d'ordre technique, qui rend actuellement inopérante la méthode préférentielle à partir d'*Hélios*, ne doit pas être considérée comme bloquante pour procéder à cette révision, un certificateur devant simplement en tenir compte pour former son opinion⁶². La Cour est consciente que la mise en œuvre de cette norme pourrait rencontrer des difficultés, comme le souligne l'Association des maires de France, et reste conditionnée par des évolutions techniques des systèmes d'information. Il pourrait être décidée que son entrée en vigueur soit différée du temps nécessaire – s'il reste raisonnable – pour faire évoluer *Hélios*.

Cette question fait écho à l'architecture budgétaire actuelle des collectivités. Pour rappel, les états financiers produits à partir d'*Hélios* pour les entités publiques locales sont au nombre de 134 113 à fin décembre 2017, dont 83 390 budgets principaux et 50 723 budgets annexes (38 % du total). Les budgets annexes « *distincts du budget principal proprement dit, mais votés*

⁶⁰ Les états financiers des établissements publics de santé extraits d'*Hélios*, le même logiciel utilisé pour les entités publiques locales, sont dits « consolidés » par l'agrégation des données du budget principal et des budgets annexes dans un seul document. Toutefois, il n'est pas procédé au retraitement des flux réciproques, contrairement à la pratique requise pour établir une réelle consolidation. Les charges et les produits sont surévalués du montant des flux réciproques. Cet élément, qui peut s'avérer significatif et a été signalé par le CNoCP dans sa réponse du 25 octobre 2012 à une demande d'avis préalable sur le projet d'arrêté relatif au compte financier des établissements publics de santé ainsi que par la Cour dans le RAFLSS de septembre 2015, n'a pourtant pas été signalé dans les rapports des commissaires aux comptes des établissements publics de santé certifiés.

⁶¹ Cf. *cadre conceptuel des comptes publics*, CNoCP, chapitre 1 alinéa 17, p. 9.

⁶² L'absence des comptes des budgets annexes dans les états financiers certifiés, tout comme l'absence de retraitement de flux réciproques, doit faire l'objet d'une appréciation par le certificateur dans son rapport en fonction de son seuil de signification.

*par l'assemblée délibérante, doivent être établis pour certains services locaux spécialisés (eau, assainissement, services industriels et commerciaux) » en raison du cadre réglementaire actuel. Ils permettent « d'établir le coût réel d'un service et de déterminer le prix à payer par ses seuls utilisateurs pour équilibrer les comptes »⁶³, c'est-à-dire un résultat de fonctionnement pour chacune de ces activités. Ce mécanisme induit la production d'états financiers spécifiques même pour des activités qui n'ont pas d'autonomie juridique, établis selon des instructions budgétaires et comptables différentes, et l'enregistrement de flux réciproques qui ne sont que très partiellement identifiables par le système d'information *Hélios*.*

Dans le budget principal, la présentation de la comptabilité budgétaire par fonction, mise en place dans la plupart des entités publiques locales, permettrait d'atteindre un objectif similaire et de se passer d'états financiers individualisés. À titre d'exemple, le budget principal d'un département est décliné entre les services généraux, la sécurité, l'enseignement, la culture ou d'autres fonctions en présentant, pour chacune, les produits, les charges et les résultats des sections de fonctionnement et d'investissement. Les services industriels et commerciaux, les activités médico-sociales, l'eau ou l'assainissement pourraient constituer de nouvelles fonctions budgétaires (création des fonctions n° 10, 11, 12, etc.) sans remettre en cause les règles d'équilibre spécifiques de ces activités. Cette solution répondrait, en grande partie, aux constats formulés sur le périmètre des entités publiques locales, notamment en matière d'agrégation de données et de retraitement des flux croisés entre budgets.

La direction générale des finances publiques et la direction générale des collectivités locales sont invitées à expertiser, dans le cadre de cette expérimentation, les avantages et les inconvénients du mécanisme des budgets annexes par rapport à la présentation par fonction de la comptabilité budgétaire, avec la conservation de leurs contraintes budgétaires spécifiques, dans un double objectif d'économie de moyens et de lisibilité des états financiers.

3 - L'incidence de la normalisation comptable en matière budgétaire

Le code général des collectivités territoriales impose aux collectivités locales des règles d'équilibre financier strictes, avec en particulier la présentation de résultats de fonctionnement et d'investissement à l'équilibre à chaque exercice. La contractualisation de la maîtrise de l'évolution des dépenses engagée en 2018 entre l'État et certaines collectivités renforce leurs contraintes financières, même si les dépenses considérées ne sont que les dépenses réelles du budget principal.

Le projet de norme n° 14 du CNoCP relative au traitement des changements de méthode ou corrections d'erreurs, prévoit, comme pour les autres entités du secteur public, l'enregistrement des changements de méthodes, des estimations comptables et des corrections d'erreur en contrepartie des fonds propres, et non sur le compte de résultat pour les éléments relatifs aux exercices clos⁶⁴, facilitant le respect de ces règles d'équilibre financier. Seuls les événements de gestion liés à l'exercice en cours sont enregistrés en tant que dépenses ou

⁶³ Cf. <https://www.collectivites-locales.gouv.fr>.

⁶⁴ La généralisation des provisions pour risques et charges, par exemple, ne conduit à enregistrer en compte de résultat que la variation de provision représentative des événements de l'année et non la totalité de la provision si elle aurait déjà dû être enregistrée l'exercice précédent en vertu de ce changement de méthode.

recettes de l'année. De même, l'affectation obligatoire en section d'investissement d'une part du résultat de fonctionnement est acceptée⁶⁵. La réduction progressive des dérogations mentionnées *supra* correspond aussi principalement à des dépenses d'ordre⁶⁶, qui se situent en dehors du champ de la contractualisation.

Néanmoins, la prise en compte des changements de méthode et surtout des corrections d'erreur va modifier le niveau des fonds propres, et par là même certains ratios liés à l'analyse de l'endettement des entités. Les prévisions budgétaires en matière d'investissement seront nécessairement revues si les collectivités s'appuient sur une part de leurs fonds propres⁶⁷ pour financer leurs dépenses d'investissement. La généralisation de l'amortissement des actifs présents dans le patrimoine va aussi exiger une révision de certaines prévisions budgétaires, afin de tenir compte de l'incidence de ces opérations d'ordre. Certaines corrections d'erreur identifiées dans le cadre d'un audit des comptes peuvent avoir une incidence sur les résultats à venir, si par exemple des subventions d'équilibre ont été incorrectement classées en tant qu'investissement contrairement à ce que prévoit la réglementation actuelle.

Actuellement, certaines collectivités peuvent contrevenir au principe d'image fidèle en ne reflétant pas dans le compte de résultat l'ensemble des événements de gestion. La principale disposition est celle de la neutralisation budgétaire, qui consiste à enregistrer une charge ou un produit « irréal »⁶⁸ en contrepartie d'une charge ou d'un produit équivalent. Elle est notamment utilisée pour annuler l'effet sur le compte de résultat des charges d'amortissement des subventions d'investissement versées et des bâtiments administratifs et scolaires. La neutralisation budgétaire a permis l'acceptabilité du changement de méthode consistant à enregistrer pour la première fois ces charges en résultat. Elle permet aussi d'affecter directement en fonds propres les produits de cession d'actifs nets des coûts associés ou lors de la constitution de provisions pour risques et charges.

Son usage permet de présenter un résultat de fonctionnement qui diffère en partie de la réalité des opérations de l'année, mais facilite le respect des règles d'équilibre financier⁶⁹.

La généralisation de l'amortissement évoquée *supra* et certaines corrections d'erreur auront des effets non négligeables sur le résultat de fonctionnement des exercices en cours, rendant nécessaire, dans le cadre du monisme budgétaro-comptable, la conservation de ce

⁶⁵ L'enregistrement obligatoire en section d'investissement des produits de cession d'actifs nets des coûts associés pourrait tout à fait être réalisé lors de la délibération d'affectation du résultat de l'exercice.

⁶⁶ Les dotations aux amortissements, les provisions pour risques et charges ou encore les rattachements de charges et de produits sont des mouvements dits d'ordre.

⁶⁷ Les corrections d'erreur et changements de méthode liés aux actifs incorporels et corporels sont enregistrées en contrepartie du compte 1068, représentatif des réserves effectuées pour financer de l'investissement. Les autres modifications devraient être plutôt enregistrées en contrepartie des reports à nouveau, qui ne sont pas des comptes budgétaires.

⁶⁸ Les dépenses et recettes concernées ont un caractère « irréal » car elles ne conduisent pas à enregistrer des encaissements ou des décaissements, contrairement aux dépenses et recettes réelles de fonctionnement et d'investissement. Leur contrepartie se trouve dans les fonds propres des collectivités. Les dépenses d'ordre, auxquelles elles sont associées, traduisent des mouvements de trésorerie passées ou à venir, ce qui n'est pas le cas des neutralisations budgétaires.

⁶⁹ Cf. article L. 1612-14 du code général des collectivités territoriales.

dispositif de la neutralisation pour faciliter leur acceptabilité par les collectivités. Le normalisateur devrait cependant veiller à en limiter l'usage en montant ou dans le temps⁷⁰.

B - Converger vers un référentiel budgétaire et comptable unique

La convergence vers un référentiel budgétaire et comptable commun à l'ensemble des entités du secteur public local est souhaitable, qu'un processus de certification des comptes soit lancé ou non en 2023. Disposer d'un référentiel unique serait une mesure de simplification et d'économie de moyens pour tous.

1 - Identifier le rôle futur du recueil des normes comptables

La certification expérimentale reste basée sur l'instruction budgétaire et comptable M 57, approuvée par arrêté interministériel, le recueil des normes comptables des entités publiques locales n'ayant aucune force juridique tant qu'il ne fait pas l'objet d'un arrêté par les deux ministres concernés⁷¹.

Les recueils de normes comptables existants⁷² font l'objet d'arrêtés ministériels et disposent, de ce fait, d'une valeur juridique. Le « RNCEPL », qui est établi à partir des avis de l'ensemble des parties prenantes (direction générale des finances publiques, direction générale des collectivités locales, associations d'élus, Cour des comptes, Compagnie nationale des commissaires aux comptes, etc.) devrait, en toute logique, suivre le même traitement. Ce recueil tient compte, pour rappel, des spécificités budgétaires des entités publiques locales, comme la procédure de neutralisation budgétaire.

Si le « RNCEPL » ne devait pas recevoir de valeur juridique, seule l'instruction budgétaire et comptable M 57 servirait de base normative pour une future certification des comptes. Les évolutions de cette instruction seraient prises en compte par les parties prenantes, sur un schéma assez comparable à celui des établissements publics de santé qui ne disposent que de l'instruction M 21⁷³. Le rôle du CNoCP, qui agit comme le normalisateur comptable du secteur public, s'en trouverait affaibli et le « RNCEPL », à terme, n'aurait plus d'utilité probante.

Il n'apparaît pas souhaitable, à terme, de conserver deux vecteurs normatifs de même niveau juridique, traitant des mêmes sujets, ce qui serait susceptible de présenter de nombreuses

⁷⁰ Cf. *Revue de dépenses – la voirie des collectivités territoriales*, IGA-IGF-CGEDD, 14 novembre 2017. Ce rapport évoque la possibilité d'enregistrer une neutralisation budgétaire en cas de généralisation de l'amortissement des installations et réseaux de voirie, mais pour une durée limitée. Cette durée doit permettre aux collectivités de revoir leurs prévisions budgétaires pour tenir compte de cette dépense d'ordre additionnelle, sans remettre brusquement en cause leur respect de l'équilibre budgétaire.

⁷¹ Le code général des collectivités territoriales prévoit que les « documents budgétaires sont présentés conformément aux modèles fixés par arrêté conjoint du ministre chargé des collectivités locales et du ministre chargé du budget ». Les normes comptables suivent le même processus de validation en raison du monisme budgétaro-comptable.

⁷² Le recueil des normes comptables de l'État et le recueil des normes comptables des établissements publics.

⁷³ L'instruction comptable M21 a servi de base juridique pour la certification des établissements publics de santé en l'absence d'un recueil des normes comptables. La production prévue prochainement par le CNoCP d'un tel recueil poserait les mêmes difficultés.

difficultés, en cas de divergences entre les deux documents. Cette situation est illustrée, à titre d'exemple, par le choix de la direction générale des finances publiques de ne retenir que de manière prospective, dans l'instruction budgétaire et comptable M 57 applicable au 1^{er} janvier 2019, les changements de méthode comptable relatifs au projet de norme n° 22 relative aux subventions d'investissement versées, sans demander de corrections de la situation passée. Cette position n'est pas celle adoptée par le CNoCP.

Réciproquement, disposer d'une instruction comptable, de la valeur d'un arrêté, qui paraphrase, dans sa partie normative, le futur recueil des normes, lui aussi de la valeur d'un arrêté, ne semble pas satisfaisant.

Tableau n° 3 : relations futures entre le recueil des normes comptables et l'instruction M57

	Petites entités	Autres entités
Cadre normatif	Norme spécifique du RNCEPL "petites entités"	RNCEPL
Cadre budgétaire	Inchangé	Inchangé
Guides comptables	Guide M57 simplifié	Guide M57

Source: Cour des comptes

Trois associations d'élus (Association des maires de France, Assemblée des communautés de France, France Urbaine) représentant les communes et intercommunalités se montrent attachées à conserver les instructions budgétaires et comptables, et en particulier l'instruction M 57, « *dont le caractère opérationnel et adapté à la gestion publique locale est reconnu par les grandes villes et métropoles* ». France Urbaine observe que le recueil des normes comptables en cours d'élaboration apparaît trop général pour permettre son application directe par les collectivités. La direction générale des collectivités locales souligne également que « *les instructions comptables constituent les principaux documents utilisés par les collectivités locales et les comptables publics* », et que « *la mise en parallèle des principes normatifs et de leurs applications comptables permet de s'assurer de la correcte déclinaison de la norme par l'instruction, voire de préciser les tolérances/dérogations éventuellement validées par le normalisateur* ».

Présenter le « RNCEPL » comme le référentiel normatif des entités publiques locales, aurait le mérite de la cohérence avec les recueils déjà publiés, de faciliter la convergence vers un référentiel budgétaire et comptable unique embrassant l'ensemble des activités des entités publiques locales, mais aussi de confirmer le rôle du CNoCP, chargé de la « *normalisation comptable de toutes les entités publiques et privées exerçant une activité non marchande* »⁷⁴. Ce rôle est actuellement dévolu à la direction générale des finances publiques, qui est en même temps le teneur des comptes des entités publiques locales.

⁷⁴ Cf. <https://www.economie.gouv.fr/cnocp/conseil-normalisation-des-comptes-publics-0>.

Les recueils de normes existants sont régulièrement révisés par le CNoCP, pour tenir compte des difficultés dans leur mise en œuvre avec, par exemple, la possibilité d'inclure un délai avant leur mise en application. Les modifications nécessaires des normes comptables seraient, dans ce cadre, réalisées dans le cadre du CNoCP.

Ce choix ne viendrait pas remettre en cause l'utilité des instructions budgétaires et comptables, soulignée par les associations d'élus (France Urbaine, Association des maires de France, Assemblée des communautés de France), par la direction générale des finances publiques et la direction générale des collectivités locales. Des instructions, qui n'ont pas une valeur réglementaire identique aux recueils, sont envoyées régulièrement aux comptables de l'État et des établissements publics pour préciser les modalités de mise en œuvre des normes⁷⁵, présenter les bonnes pratiques en vigueur ou encore revoir les schémas comptables applicables. Le délai de production et les moyens déployés pour les constituer s'en trouvent allégés.

Les commentaires de comptes, les schémas comptables et les plans de comptes présentés dans les instructions gardent pleinement leur utilité. Les instructions pourraient d'ailleurs, indépendamment de leur statut juridique, être complétées par des commentaires des normes comptables, en s'appuyant éventuellement sur des éléments de jurisprudence opposables par les tiers⁷⁶, comme cela fut le cas lors de la certification des établissements publics de santé⁷⁷. Le volet budgétaire des instructions pourrait également être revu au regard de l'évolution actuelle du cadre normatif⁷⁸.

Le fait qu'il pourrait exister pour le secteur public local une dualité de référentiels réglementaires de même niveau (recueil de normes comptables et volet comptable des instructions) sera source de difficultés dans la durée, et constitue un problème qui devra être résolu d'ici la fin de l'expérimentation.

2 - Unifier le cadre comptable

Certaines instructions comptables restent à ce stade, malgré l'introduction de l'instruction M 57, encore applicables aux collectivités territoriales pour leurs services industriels et commerciaux (M 4) et pour leurs services médico-sociaux (M 22). Des instructions spécifiques concernent aussi d'autres entités publiques locales (M 61 pour les services départementaux

⁷⁵ Le « RNCEPL » actuel ne contient pas d'informations détaillées sur le plan de comptes, leur définition, des modes opératoires ou des bonnes pratiques à destination des ordonnateurs et des comptables. Ces éléments, déjà présents en bonne partie dans l'instruction M57, seraient utiles à juste titre dans le guide comptable évoqué ci-avant.

⁷⁶ Le plan comptable général (« PCG ») applicable à des entreprises de structure et d'activité très variées, fixé par arrêté, fait à titre de comparaison l'objet d'un guide appelé « Mémento comptable » qui explicite les modalités d'application du PCG et rappelle les éléments de jurisprudence existants.

⁷⁷ Cf. <http://solidarites-sante.gouv.fr/professionnels/gerer-un-etablissement-de-sante-medico-social/performance-des-etablissements-de-sante/fiabilisation-et-certification-des-comptes/article/les-fiches-comptables-et-les-cartographies-des-risques>.

⁷⁸ Le volet budgétaire contient, de par le monisme budgétaro-comptable du secteur public local, des développements qui seront probablement à revoir en fonction de l'évolution du RNCEPL, en particulier sur la notion d'engagement, les modalités de transfert entre les deux sections, les modalités de comptabilisation des opérations comptables, la présentation du compte administratif, etc.

d'incendie et de secours, M 831 pour le centre national de la fonction publique territoriale, MB 32 pour les centres de gestion, etc.).

Ces instructions proposent des règles comptables différentes touchant aux principes mêmes d'une comptabilité générale en fonction de la nature et de la taille des entités, mais aussi des plans comptables distincts selon les activités (M 41, M 42, M 44 et M 49 pour les services industriels et commerciaux, par exemple).

Tableau n° 4 : principales dérogations des instructions budgétaires et comptables résiduelles par rapport à l'instruction M 57 du 1er janvier 2018

	M4	M22	M61	M831	M832
Subventions d'investissement versées	Non prévu	Oui	Oui	Non prévu	Non prévu
Amortissement de l'actif immobilisé	- généralisé - <i>prorata temporis</i>	- généralisé - <i>prorata temporis</i> non précisé	- partiel - pas de <i>prorata temporis</i>	Non précisé	- généralisé - pas de <i>prorata temporis</i>
Provisions pour risques et charges	généralisé, selon le droit commun	généralisé, selon le droit commun	généralisé, selon le droit commun	Non précisé	généralisé, selon le droit commun
Rattachement des charges et des produits	généralisé, selon le droit commun	généralisé, selon le droit commun	généralisé, selon le droit commun	Non précisé	généralisé, selon le droit commun
Neutralisation budgétaire	Non prévu	Non prévu	Oui	Non prévu	Non prévu
Classes de comptes supplémentaires par rapport au plan comptable M57	23	20	1	3	0

Source: Cour des comptes (instructions budgétaires et comptables M 4, M 22, M 61, M 831 et M 832)

Les dérogations et options proposées rendent complexe la gestion des comptes en tant que telle, la comparabilité des états financiers entre les collectivités, leur mise à jour mais aussi l'efficacité des contrôles opérés⁷⁹.

Les différences de plan comptable entre ces instructions et l'instruction M 57 n'apparaissent pas non plus significatives, avec 16 % de classes de comptes supplémentaires uniquement. Elles devraient être progressivement limitées par la constitution du « RNCEPL », en particulier si le recueil est établi, ainsi que cela paraît souhaitable, comme la seule base réglementaire de référence du secteur public local.

Par ailleurs, le plan comptable de l'instruction M 57, qui a vocation à concerner une bonne partie des entités du secteur public local, peut assurément faire l'objet d'une mesure de simplification.

⁷⁹ Les contrôles sont principalement menés par le comptable public, les préfetures et les chambres régionales des comptes.

Ce plan de comptes, résultant de l'agrégation de trois instructions, reste complexe, tant par sa numérotation⁸⁰ que par sa précision⁸¹. Or, le rôle premier d'une comptabilité générale est de présenter la situation financière d'une entité de manière synthétique et par nature, contrairement à la présentation fonctionnelle de la comptabilité budgétaire. Une analyse de cohérence d'ensemble de ce plan comptable est souhaitée afin de faciliter la gestion de la comptabilité générale des collectivités, en particulier pour les plus petites entités. La règle actuelle du « *mini-maxi* »⁸² se situe en défaut par rapport à cette possibilité de simplification. La liberté de densifier le plan comptable devrait être laissée aux ordonnateurs⁸³, sans que ce choix pèse sur l'ensemble des collectivités, en particulier celles disposant le moins de ressources en matière comptable.

La direction générale des collectivités locales souscrit à la nécessité d'une simplification du plan de comptes.

Disposer d'un seul plan et instruction comptable pour le secteur public local serait une mesure majeure de simplification et d'économie de moyens pour tous⁸⁴, soutenue par l'Assemblée des communautés de France. La direction générale des collectivités locales devrait profiter du temps prévu dans l'expérimentation de la certification pour engager, de manière progressive, cette démarche de simplification du cadre comptable applicable aux entités publiques locales.

3 - Disposer d'un compte financier unique

Les états financiers qui serviraient de base à une future certification des comptes locaux devraient être conformes au projet de norme n°1 élaboré par le CNoCP.

L'articulation actuelle entre un compte administratif produit par l'ordonnateur et un compte de gestion produit par le comptable public, qui comprennent chacun des éléments budgétaires et comptables, mais dont aucun des deux ne permet d'apprécier de manière

⁸⁰ La complexité d'un plan de comptes s'exprime par le nombre de comptes à utiliser et leur numérotation. En l'espèce, le plan de comptes de l'instruction M57 est composé de 301 classes de comptes (3 chiffres) avec une numérotation allant jusqu'à 8 chiffres. À titre de comparaison, le plan comptable général, qui s'applique à de nombreuses entités du secteur privé, est composé de 283 classes de comptes avec une numérotation allant jusqu'à 5 chiffres au maximum. Le plan de comptes de l'État reprend lui 299 classes de comptes et une numérotation appliquée jusqu'au 6^{ème} chiffre au maximum.

⁸¹ L'exemple le plus parlant en est la déclinaison prévue au titre de la classe 2, avec des comptes d'amortissement et de dépréciations aussi nombreux que les actifs associés, alors que les comptes de contrepartie en résultat sont bien plus resserrés. L'instruction budgétaire M57 ne donne d'ailleurs elle-même aucune information descriptive sur les comptes dépassant 5 chiffres.

⁸² Selon cette règle, la numérotation la plus détaillée inscrite dans les plans de comptes constitue le niveau *minimum et maximum* qui doit être utilisé pour l'exécution du budget. Une subdivision plus simple n'est pas autorisée, s'il existe des comptes plus développés.

⁸³ Cette possibilité est offerte par le système *Hélios*.

⁸⁴ Dans le cadre du contrôle de régularité d'une comptabilité générale que doit mener le comptable public ou un certificateur externe. Cette simplification réduirait les coûts informatiques liés à la gestion de plusieurs référentiels comptables et faciliterait leur contrôle par le comptable public.

exhaustive et fiable l'activité et le patrimoine de l'entité, rend complexe la production de ces états financiers.

La mise en place d'un compte financier unique (CFU) renforcerait le travail partenarial entre l'ordonnateur et le comptable. Il faciliterait également les travaux d'un certificateur et la délivrance d'une opinion dans le calendrier imparti d'approbation des comptes.

Un rapport⁸⁵ de l'inspection générale des finances et l'inspection générale de l'administration a préconisé en 2017, comme recommandé par la Cour⁸⁶, le lancement d'une phase d'expérimentation d'un compte financier unique. La réalisation du CFU devrait être envisagée pour peu qu'il ne s'ajoute pas aux deux comptes existants, mais qu'il les remplace, associant dans un ensemble structuré les éléments de comptabilité générale (bilan, compte de résultat et annexes), seuls soumis à certification, et les restitutions budgétaires appropriées. L'Association des maires de France souligne que *« l'articulation actuelle entre un compte administratif produit par l'ordonnateur et un compte de gestion produit par le comptable public et qui comprennent chacun des éléments budgétaires et comptables, ne permet pas d'apprécier de manière exhaustive et fiable l'activité et le patrimoine de l'entité. »*

Il est souhaitable que le Gouvernement mette en œuvre dès que possible l'expérimentation du compte financier unique, afin de disposer des enseignements avant 2023⁸⁷. La création par la direction générale des collectivités locales d'un groupe de travail, placé auprès du comité de fiabilité des comptes locaux, pour définir les conditions d'une mise en œuvre expérimentale du CFU à compter de l'exercice 2020 répond en partie à cette préoccupation.

Par ailleurs, les préconisations de simplification du rapport des inspections générales ont porté avant tout sur la suppression des données similaires présentées dans le compte administratif et le compte de gestion. Ces mesures pourraient être décidées pour une meilleure lisibilité des documents, tant budgétaires que comptables, pour des membres d'organe délibérant qui ont besoin d'avoir une vision synthétique de l'évolution financière de leur collectivité, comme le font certains ordonnateurs avec la production de rapports dédiés. Une distinction pourrait également être portée sur les informations nécessaires au vote du résultat de celles qui peuvent être simplement mises à disposition de l'organe délibérant, en cas de besoin, sans faire partie stricto sensu des états financiers⁸⁸.

Enfin, l'instauration d'un compte financier unique qui ne peut être porté devant l'organe délibérant que par l'ordonnateur, amènerait à clarifier le rôle et le positionnement du comptable public qui reste chargé de la tenue, de l'établissement des comptes et du respect des principes et des règles⁸⁹. La direction générale des collectivités locales *« rejoint sur ce point la Cour »*,

⁸⁵ Cf. *Mise en place d'un compte financier unique dans le cadre budgétaire et comptable des collectivités territoriales*, Inspection générale des finances, Inspection générale de l'administration, août 2017.

⁸⁶ Cf. rapports annuels sur les finances publiques locales, Cour des comptes, octobre 2013 et 2015.

⁸⁷ L'expérimentation du compte financier unique figure, à la suite d'un amendement gouvernemental, à l'article 77bis du projet de loi de finances pour 2019 en cours d'examen par le Parlement, à la date du présent rapport. L'expérimentation serait ouverte à compter de 2020, pour trois ans.

⁸⁸ Les états développés de solde des comptes, la balance des comptes ou encore l'état détaillé de l'inventaire comptable sont des exemples de données financières indispensables pour la reddition des comptes mais moins pour le vote de l'assemblée délibérante sur les états financiers de la collectivité.

⁸⁹ À l'image des dispositions de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) pour l'État (art.31).

en mentionnant également « *qu'il conviendra de trouver des modalités d'association du comptable dans la présentation des comptes de la collectivité.* »

Les trois associations d'élus (Association des maires de France, Assemblée des communautés de France, France Urbaine) représentant les communes et intercommunalités approuvent la démarche de disposer d'un CFU en évitant de préférence de solliciter les entités déjà engagées dans l'actuelle expérimentation de la certification des comptes pour tester la mise en place de ce compte financier.

Pour sa part, la Cour des comptes considère que le CFU n'est ni un obstacle ni un préalable à la réussite de l'expérimentation de la certification des comptes et partage l'avis des associations d'élus de ne pas solliciter les entités déjà engagées par la présente expérimentation pour le tester.

4 - Présenter un cadre budgétaire et comptable simplifié pour les petites collectivités

Les différentes instructions budgétaires et comptables existantes prévoient des adaptations des principes comptables pour les petites collectivités, en particulier pour les communes de moins de 3 500 habitants. Il est prévu dans le cadre de la production du « RNCEPL » son adaptation aux petites collectivités, sur la base de ce critère. Il serait souhaitable que cette adaptation prenne la forme d'une norme spécifique, une fois le recueil achevé, qui serve de référence pour ces collectivités. Une réflexion devrait être menée à cette occasion sur plusieurs aspects.

Le seuil définissant une petite collectivité doit faire l'objet d'une révision. Le nombre d'habitants, comme le présente le tableau ci-dessous, n'est plus un indicateur pertinent, en raison des transferts de compétence de ces dernières années et de l'émergence de nouvelles structures de coopération entre collectivités⁹⁰.

Tableau n° 5 : la répartition en nombre d'habitants et en charges de fonctionnement des communes et établissements publics de coopération intercommunale

	entités ayant - moins de 3 500 habitants	entités ayant entre 3 500 et 10 000 habitants	entités ayant plus de 10 000 habitants
Nombre de collectivités	32254	2353	2074
Montant minimum de charges de fonctionnement (€)	5 325,9 €	253 168,1 €	488 055,3 €
Montant maximum de charges de fonctionnement (€)	169 923 687,5 €	32 491 679,9 €	4 539 105 556,0 €

Source: Cour des comptes (flux CCI 2017)

⁹⁰ Les budgets les plus significatifs ayant moins de 3 500 habitants correspondent aux nouveaux établissements publics territoriaux (« EPT ») créés par la loi NOTRe.

D'autres critères pourraient être sélectionnés, comme ceux utilisés dans le cadre de précédentes vagues de certification des entités publiques (produits de fonctionnement), de la contractualisation entre l'État et les collectivités (dépenses réelles de fonctionnement) ou encore ceux du secteur privé. Une petite entreprise selon les critères de l'Union Européenne dispose de produits de fonctionnement de moins de 10 millions d'euros et d'un nombre de salariés inférieur à 50. Ces critères sont très proches des seuils européens de certification obligatoire des comptes⁹¹. Le décret n° 2008-1354 du 18 décembre 2008 retient ces mêmes critères pour définir une petite et moyenne entreprise, mais à un niveau plus élevé, moins de 50 millions d'euros de produits de fonctionnement et moins de 250 salariés.

Cette adaptation devrait également prendre en compte l'ensemble des dimensions évoquées *supra* : les principes comptables applicables, les instructions budgétaires et comptables, le plan comptable, l'architecture budgétaire ou encore les états financiers pour leurs aspects budgétaires et comptables.

Le cadre comptable applicable aux petites collectivités contient déjà des mesures de simplification, notamment sur les plans comptables, qui pourraient être renforcées. Les plus petites collectivités pourraient établir leurs comptes selon une comptabilité de trésorerie en cours d'année, par exemple, avec des écritures d'ordre concentrées en fin d'exercice⁹². Les états financiers requis pourraient également être allégés en les recentrant sur les informations essentielles utiles à la prise de décision des organes délibérants.

La direction générale des finances publiques souscrit à la présentation « *d'un cadre budgétaire et comptable simplifié pour les petites collectivités et à l'idée que le seuil démographique ne constitue pas nécessairement le seul critère d'analyse pour définir son application.* ».

5 - Adapter en conséquence la réglementation applicable aux collectivités territoriales

Les premiers constats issus du diagnostic global d'entrée et des travaux du CNoCP mettent en évidence une mise à jour nécessaire du volet législatif et surtout réglementaire du code général des collectivités territoriales. Tant la direction générale des finances publiques que la DGCL partagent ce constat, et ont d'ailleurs engagé les travaux pour y remédier. Quelques exemples peuvent être mentionnés.

Au plan législatif, l'article L. 1612-12 ferait utilement l'objet d'une clarification car seul « *l'arrêté des comptes* » par l'organe délibérant est mentionné, alors que dans la pratique l'arrêté des comptes est réalisé par l'ordonnateur avant leur approbation par l'organe délibérant. La procédure d'approbation des modifications budgétaires au 31 janvier de l'exercice suivant au maximum, édictée par l'article L. 1612-11, pose également des difficultés pour prendre en compte les événements postérieurs à la clôture. Le calendrier des opérations d'arrêté des

⁹¹ La directive européenne 2013/34/UE prévoit une certification obligatoire des comptes pour les entités dépassant deux des trois critères suivants : bilan de 4 M€, produits de fonctionnement de 8 M€ et effectif de 50 salariés.

⁹² À titre d'exemple, les très petites entreprises ayant moins de 789 k€ de chiffre d'affaires (activité de vente) ou 238 k€ (prestation de services) peuvent bénéficier de cet allègement ainsi que de la présentation d'une annexe simplifiée.

comptes mériterait ainsi d'être fixé par une disposition *a minima* d'ordre réglementaire, en tenant compte de l'intervention d'un certificateur avant l'arrêté des comptes.

La formulation de certaines notions, comme le terme « *réel* » dans le principe d'équilibre financier (art. L. 1612-4), alors qu'il induit l'équilibre des opérations réelles et des opérations d'ordre, ou encore celle de l'engagement au regard de la définition comptable des engagements hors bilan, devrait également faire l'objet de clarifications.

Les volets réglementaires associés aux articles cités devraient être revus en conséquence.

La convergence vers un référentiel budgétaire et comptable unique, si elle est décidée, entraînera également des modifications du plan réglementaire applicable aux collectivités.

C - Mobiliser les moyens humains et techniques nécessaires pour envisager la certification des comptes locaux

1 - Une mise à niveau indispensable des services des collectivités et du réseau de la direction générale des finances publiques

a) Un enjeu significatif pour les services des collectivités

Le premier enjeu pour les collectivités concernées par une certification future de leurs comptes, qui demandera du temps et justifiera qu'une phase préparatoire soit ménagée, est celui de la constitution d'un dispositif de contrôle interne documenté et traçable, comme cela a été mis en évidence à l'occasion des diagnostics réalisés en 2017, en commençant par les processus de gestion les plus significatifs ou les plus complexes. Ces constats s'appliquent d'ailleurs également aux collectivités qui n'y seraient pas tenus, la fiabilisation de leurs comptes requérant une démarche identique à celle initiée par les collectivités expérimentatrices.

Parce que la certification des comptes concerne, à des degrés divers, l'ensemble des acteurs d'une collectivité, répartis dans l'ensemble des directions « métiers » et pas seulement la direction des finances, la préparation de cette échéance implique que les processus qui vont de l'évènement de gestion à sa traduction dans les comptes, soient fluides et partagés. Les systèmes d'information qui servent de support à cette traduction doivent l'être également. Pour mettre en œuvre cette orientation tendant à créer une culture financière commune, chaque collectivité pourrait choisir entre des modes opératoires variés.

La création d'une fonction transversale d'évaluation des risques et de l'efficacité des contrôles au niveau d'une direction générale des services en est une ; la nomination de coordonnateurs financiers dans chaque direction « métier » en est une autre, tout comme la diffusion d'informations, par le biais de notes de service, à l'ensemble des cadres. Entre ces exemples, on peut imaginer une vaste palette de solutions à adapter à chaque collectivité.

La mise en œuvre de dispositifs de fiabilisation des comptes, parmi lesquels la certification, impliquera enfin un substantiel effort de formation sur les sujets liés à la comptabilité en droits constatés, à l'inventaire du patrimoine ou encore au contrôle interne, à destination des agents des services financiers au sein des collectivités concernées. La direction générale des finances publiques a proposé à ce sujet plusieurs formations courtes, rappelant les

principes associés à ces sujets, qui ont été appréciés par les services de certaines collectivités expérimentatrices.

Toutefois, ces efforts ne pourront apporter pleinement leurs fruits sans l'appui du teneur des comptes.

La direction générale des finances publiques souscrit au constat formulé par la Cour, selon lequel le déploiement des dispositifs de certification des comptes ne peut s'inscrire dans la durée qu'à partir de dispositifs de contrôle interne adaptés aux enjeux et aux entités concernées.

b) Une amélioration de la tenue des comptes par les comptables publics

La tenue des comptes des entités publiques locales est la première mission de la direction générale des finances publiques en direction des collectivités et de leurs groupements⁹³. Malgré les efforts déployés au quotidien par son réseau, les résultats obtenus en matière de fiabilité des comptes publics locaux restent partiels.

Les travaux des chambres régionales des comptes continuent de relever des insuffisances dans l'application des règles de séparation des exercices, de prudence et d'image fidèle du patrimoine et de la situation financière⁹⁴, même si ces insuffisances ne se traduisent que rarement par l'engagement de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public, en l'état actuel des textes législatifs⁹⁵ et réglementaires⁹⁶ qui la régissent. Les éléments issus des diagnostics globaux d'entrée réalisés en 2017, confortent cette perception.

Alors que les conventions de partenariat pourraient constituer des leviers pertinents de fiabilisation des comptes, avec un axe dédié et 16 fiches actions qui constituent un support de dialogue entre les ordonnateurs et les comptables, elles couvrent un nombre encore limité de collectivités, y compris avec les grandes collectivités⁹⁷. Le chapitre I du présent rapport retrace les lacunes, parfois substantielles, relevées dans l'exécution de cette prestation.

Par ailleurs, les demandes de conseil des ordonnateurs locaux adressées à titre personnel aux comptables publics, en contrepartie du versement d'indemnités de conseil⁹⁸ pourraient utilement s'étendre aux actions contribuant à fiabiliser les comptes publics locaux.

⁹³ Cour des comptes, « La DGFIP, dix ans après la fusion – Une transformation à accélérer », Rapport public thématique, juin 2018.

⁹⁴ Cour des comptes, « Les finances publiques locales, Rapport sur la situation financière et la gestion des collectivités territoriales et de leurs établissements publics », octobre 2017.

⁹⁵ Notamment la loi n°63-156 du 23 février 1963, modifiée, portant loi de finances pour 1963, notamment son article 60.

⁹⁶ Décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

⁹⁷ Concernant les conventions de services comptables et financiers, le taux de couverture est de 43%, avec notamment 4 régions, 60 départements, 23 communes et 23 EPCI de plus de 100 000 habitants. Sur les 13 collectivités expérimentatrices éligibles à une CSCF, 7 ont conventionné sur les 5 dernières années (2013-2018). Concernant les engagements de partenariat, le taux de couverture est de moins de 10%, avec notamment 529 communes et 76 EPCI. Sur les 12 collectivités expérimentatrices éligibles à un engagement de partenariat, 2 ont conventionné sur les 5 dernières années.

(source : données DGFIP au 31 décembre 2017)

⁹⁸ Les indemnités de conseil versées par les ordonnateurs aux comptables publics comme le rappelle la DGFIP, « constituent une rémunération publique accessoire du comptable pour les conseils qu'il délivre, à titre personnel,

La décision politique de soumettre tout ou partie du secteur public local à la certification de ses états financiers devra intégrer cette situation de départ au moment de l'arbitrage, car un certificateur, s'il peut s'appuyer sur les travaux menés par le teneur de comptes, allège ses travaux et doit en tenir compte dans l'évaluation du coût de cette prestation.

Dans son rapport public thématique de juin 2018 « La direction générale des finances publiques, dix ans après la fusion », la Cour a appelé de ses vœux de nouvelles modalités de tenue des comptes. Après avoir écarté la voie de l'autonomie comptable des collectivités territoriales, qui constituerait une rupture trop forte, elle mentionnait deux pistes :

- le service facturier, qui permet à l'ordonnateur et au comptable d'avoir une politique de contrôle des dépenses complètement mutualisée et concertée, de fluidifier la chaîne de la dépense et de réduire les délais de paiement en effectuant des contrôles uniques en commun au lieu des contrôles effectués séparément. Déjà pratiqué dans de très grandes entités publiques (telles que l'Assistance publique – Hôpitaux de Paris), ou en cours d'expérimentation (comme à la Ville de Paris), cette formule devrait permettre d'améliorer la qualité de l'information comptable et financière en rapprochant l'ordonnateur et le comptable ;

- l'agence comptable⁹⁹, sur le modèle déjà pratiqué en établissement public (seul le chef de l'agence comptable serait un comptable public, issu ou non de la direction générale des finances publiques, ses collaborateurs pouvant être des agents de l'entité locale, rémunérés par elle). La Cour précisait dans son rapport de juin 2018 : « *Dans cette configuration, les comptes de la collectivité seraient présentés à l'organisme certificateur sous la responsabilité administrative de l'ordonnateur. La responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public, devenu agent comptable, serait maintenue puisqu'elle porte sur la régularité des opérations de recettes et de dépenses et de celles ayant trait au patrimoine et non sur la qualité des états financiers.* ». Dans la perspective du choix qui reviendra au Parlement, en 2023, il serait très souhaitable qu'une expérimentation d'agences comptables ait pu avoir lieu dans un délai raisonnable pour que ses conclusions puissent être prises en compte.

Les résultats de ces expérimentations devraient être pris en compte lors du choix que le Parlement fera en 2023 quant à la certification des comptes locaux.

Le rapport du Comité *Action publique 2022* préconise de transférer la gestion comptable aux collectivités locales d'une certaine taille, hormis le recouvrement forcé¹⁰⁰.

Quand bien même aucun changement de structure ne serait apporté au réseau de la direction générale des finances publiques d'ici à 2023, le Parlement devra tenir compte de l'importance des changements à introduire dans l'exercice de la fonction comptable pour garantir une qualité minimale dans la fonction de tenue des comptes et répondre aux exigences en la matière d'un certificateur. Appliquées à des directions régionales, départementales, ou à des postes comptables pour lesquelles ces tâches ne sont pas, aujourd'hui, prioritaires, cette montée en gamme demandera du temps et plaide pour qu'une période longue (cinq années

à la demande des ordonnateurs locaux ». Ces conseils doivent être effectués en dehors du temps de travail normal des comptables publics.

⁹⁹ Dispositif précisé à l'article 77 ter du projet de loi de finances pour 2019, en cours d'examen par le Parlement à la date du présent rapport.

¹⁰⁰ « Service public, Se réinventer pour mieux servir », Comité Action publique 2022, juin 2018.

paraissent un minimum) sépare la décision de certifier des comptes locaux et son entrée en vigueur.

2 - Des évolutions indispensables des systèmes d'information

À ce jour, plus de 2.000 comptables publics chargés de la gestion comptable et financière de 100.000 organismes publics locaux, utilisent *Hélios* pour suivre 153.000 budgets locaux.

a) Une application ancienne, dont les avantages et les faiblesses sont connus

Les travaux ayant abouti à l'application *Hélios* ont été engagés au milieu des années 1990. D'abord expérimenté en 2004, l'outil a été déployé entre 2005 et 2010 avec les caractéristiques principales suivantes :

- il est fondé sur une acception traditionnelle de la séparation entre l'ordonnateur et le comptable, et n'a en particulier pas été précédé d'une réingénierie des processus comptables commune à l'ordonnateur, en amont, et au comptable, en aval. Cet outil ne comporte aucun module ordonnateur, ceux-ci ne disposant que d'un accès en consultation à certaines données via un portail internet.
- il cherche à s'adapter, pour les englober toutes, à la diversité des activités du secteur public local (collectivités locales et groupements, dans leurs activités administratives mais aussi industrielles et commerciales ; établissements publics de santé ; établissements sociaux et médico-sociaux, etc.). Pour ce faire, plus de 15 référentiels comptables distincts trouvent leur traduction dans *Hélios*, et plus de 70 nomenclatures si l'on tient compte des variantes.
- il subit la très grande diversité, et la rapide évolution, des systèmes d'information utilisés par les ordonnateurs, notamment dans les plus grandes entités. De ce fait, l'articulation informatique entre les applicatifs des ordonnateurs et l'outil unique des comptables relève de la gageure.

Hélios étant l'application des comptables des établissements publics de santé, à l'exception de l'Assistance publique – Hôpitaux de Paris, comme elle est celle des comptables des collectivités locales et de leurs groupements, la situation était assez similaire dans le secteur hospitalier public, lors du passage des plus grands hôpitaux publics à la certification de leurs comptes, à celle qui existera dans le secteur local s'il est décidé d'y appliquer la certification. Il est donc pertinent d'éclairer les choix à venir des fragilités et des risques déjà expertisés. La Cour des comptes avait eu l'occasion d'en faire la synthèse¹⁰¹, et a identifié des risques importants, qui font écho à ceux que les diagnostics globaux d'entrée réalisés en 2017 sur les collectivités expérimentatrices ont permis de repérer :

- une auditabilité limitée : du fait d'une absence de cartographie des logiciels informatiques et de leurs interfaces, mais aussi d'une documentation insuffisante de l'environnement et des contrôles réalisés sur les applications, certains établissements publics de santé ont connu des problèmes d'insuffisante documentation, de traçabilité et de fiabilité de leurs états financiers ;

¹⁰¹ Cour des comptes, Rapport sur l'application des lois de financement de la sécurité sociale, Septembre 2015 : « La qualité des comptes des établissements publics de santé : une exigence à confirmer pleinement ».

- une grande complexité dans les applications métier ou support des ordonnateurs, qui peut poser des problèmes d'interopérabilité.

S'agissant de l'application *Hélios* elle-même, la Cour avait pris acte du fait que la direction générale des finances publiques avait engagé un audit national de cette application dès 2014¹⁰², qui avait procuré des éléments d'assurance (sur l'équilibre des écritures comptables et la correcte imputation des opérations comptabilisées), mais avait aussi mis en lumière des faiblesses (les contrôles d'accès aux systèmes et bases de données). La Cour avait souhaité que cet audit soit périodiquement reconduit – ce qui a été le cas – et que son champ soit étendu à la vérification de la conformité du paramétrage de l'application aux principes comptables généraux (indépendance des exercices, non compensation des actifs/passifs et des produits/charges) – ce qui n'a pas été le cas.

Certaines lacunes identifiées d'*Hélios* dans le cadre de ces audits soulèvent plusieurs difficultés dans la perspectives d'une certification.

À titre d'exemple, l'absence de grand livre des écritures comptables, et de véritable balance auxiliaire par tiers, qui limite l'auditabilité des comptes, a été soulevé par l'auditeur externe de l'application *Hélios*¹⁰³. Il en va de même de l'absence de journaux d'activité d'ordre informatique (accès, transactions opérées, etc.), de l'absence de contrôles automatisés pour vérifier l'exhaustivité des flux entrants et sortants, ou encore de l'absence de matrice des transactions incompatibles.

Sur certains sujets, en particulier, le manque de cohérence entre *Hélios* et les systèmes d'information financière des ordonnateurs peut nuire à la fiabilité des comptes. C'est notamment le cas de l'absence d'une base des fournisseurs fiable et partagée, ou de l'absence d'une base fiable des immobilisations à inscrire au bilan. La fiabilité des données de l'application *Hélios*, comme le souligne la direction générale des finances publiques, « *est totalement dépendante de la qualité des données transmises par l'ordonnateur* ».

Enfin, la profusion des référentiels budgétaro-comptables, et le fait que, jusqu'à présent, l'architecture budgétaire prime sur la notion d'états financiers d'une entité comptable, est également susceptible de constituer un obstacle substantiel à la certification des comptes locaux. Chaque nomenclature en vigueur correspond à des cas d'utilisation différenciés dans *Hélios*. Dès lors qu'il s'agira de produire au certificateur des états financiers couvrant tout le champ de l'entité comptable – et non plus seulement le budget principal, ou tel budget annexe – il faudra que l'outil *Hélios* soit modifié et paramétré pour agréger des données comptables régies jusqu'à présent par de multiples instructions.

Au regard de cela, *Hélios* présente l'avantage d'être, comme le rappelle la direction générale des finances publiques, « *le système d'information unique et partagé* » rassemblant l'ensemble de l'information financière des entités publiques locales. Il a été conçu d'emblée dans une perspective de dématérialisation des flux en matière comptable et budgétaire¹⁰⁴, entre

¹⁰² Par référence à la norme ISAE 3402 type 2, standard de référence.

¹⁰³ KPMG, « *Direction générale des finances publiques – Hélios, Service d'audit ISAE 3402 type II, Rapport de certification des contrôles opérationnels et des tests d'efficacité opérationnelle* », période du 1^{er} mai 2016 au 31 octobre 2016, Version du 16 janvier 2017.

¹⁰⁴ Le Protocole d'Échange Standard Version 2 (PES V2), mis en œuvre par *Hélios*, doit permettre d'atteindre l'objectif de dématérialisation complète des pièces comptables de dépense et des pièces justificatives.

l'ordonnateur et le comptable, même si cette dématérialisation tarde à se généraliser. Le protocole d'échanges standardisés v2 (PESv2) reste en cours de déploiement, notamment pour « la mise en œuvre des flux retour dépenses et recettes et l'ouverture du flux PES marchés ». Il permet aussi l'automatisation de certains points de contrôle interne, grâce à des contrôles automatiques contemporains, « embarqués » (pré-visa des mandats, titres, documents budgétaires, etc.), et à des contrôles automatiques *a posteriori*, de nombreuses restitutions aidant à la réalisation de ces contrôles.

b) Des faiblesses qui devront être corrigées préalablement si la certification s'étend à tout ou partie du secteur public local

Devant conduire l'expérimentation de la certification des comptes publics locaux, la Cour a prévu de procéder à l'audit de l'application *Hélios* pour établir de manière indépendante les forces et faiblesses de cet outil dans une perspective de certification des états financiers locaux. Elle réalisera cet audit dès que l'application sera stabilisée, c'est-à-dire lorsque les modifications induites par les travaux du CNoCP – via les mises à jour de l'instruction budgétaire et comptable M 57, voir *supra* – y auront été intégrées.

Cet audit aura pour objectif d'identifier les faiblesses structurelles d'*Hélios*, qui constitueront autant d'obstacles aux travaux d'un auditeur externe des comptes.

Il incombera ensuite au maître d'ouvrage d'*Hélios*, la direction générale des finances publiques, de déterminer, de programmer, et de réaliser les modifications nécessaires dans la période de temps destinée à préparer le passage à la certification pour les entités qui n'auront pas participé à l'expérimentation.

II - Le rapport coûts/avantages d'une démarche de fiabilisation des comptes

A - Une évaluation encore partielle des coûts

Dès le diagnostic global d'entrée, les parties prenantes, en particulier les collectivités expérimentatrices, ont été invitées à établir un recueil des coûts générés par le projet.

Pour décider d'un choix d'organisation optimal et efficient, le législateur doit en effet disposer d'une information éclairée sur les coûts de la démarche de fiabilisation des comptes pour chaque type de collectivité, qu'il s'agisse des coûts liés par convention à l'expérimentation (1) ou de ceux générés par la mise en œuvre des recommandations (2).

1 - Les coûts engagés en vertu des conventions signées entre la Cour des comptes et les collectivités expérimentatrices

Afin d'être en mesure d'éclairer le législateur sur le coût réel de cette expérimentation, la Cour a demandé aux collectivités expérimentales, à la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, à la direction générale des finances publiques et à la direction générale des

collectivités locales de lui rendre compte des coûts directs et indirects qu'elles auront été amenées à supporter.

Les bilans intermédiaires transmis par les collectivités comportent, pour seulement huit collectivités, une déclaration des coûts actuels liés à l'expérimentation.

Tableau n° 6 : les coûts liés à l'expérimentation de la certification des comptes déclarés par les collectivités expérimentatrices

	Communes	Intercommunalités	Départements	Régions
Moyens humains	22 k€ - 53 k€	5 k€ - 24 k€	39 k€ - 260 k€	Non disponible
Moyens techniques	Non disponible	1 k€ - 2 k€	Non disponible	Non disponible
Passage à la M57	3 k€ - 20 k€	18 k€ - 45 k€	24 k€	Non disponible
Autres coûts	2 k€ - 6 k€	3 k€ - 6 k€	Non disponible	Non disponible

Source: Bilans intermédiaires

Les coûts pris en charge, en vertu de la convention signée entre chaque collectivité et la Cour des comptes, représentent, au stade intermédiaire de l'expérimentation, principalement le redéploiement d'effectifs existants et le passage à l'instruction M 57.

La Compagnie nationale des commissaires aux comptes a mis à disposition de la Cour plusieurs commissaires aux comptes pour la réalisation du diagnostic global d'entrée et des examens ciblés, pour un coût évalué à 87 870 € en 2017 et un coût similaire attendu pour l'année 2018. La direction générale des finances publiques et la direction générale des collectivités locales n'ont pas transmis d'évaluation de leurs coûts respectifs, rendant cette évaluation encore partielle. Il sera nécessaire de s'appuyer sur la comptabilité analytique de ces dernières pour appréhender un coût aussi complet que possible.

Par ailleurs, pour appréhender le coût d'une certification annuelle des comptes ou des modes alternatifs d'appréciation de la fiabilité des comptes, les marchés qui seront passés par les collectivités au début de l'année 2020 pour la période 2020-2023 devraient permettre de disposer d'une information plus précise que le coût indicatif des prestations de commissariat aux comptes qui avait été annoncé lors de l'appel à candidature des collectivités, rappelé dans le tableau ci-dessous.

Tableau n° 7 : montants indicatifs de la rémunération des commissaires aux comptes

Montant du budget de fonctionnement et des budgets annexes compris entre :	Estimation des durées annuelles d'intervention	Estimation des honoraires annuels
20 M€ et 100 M€	25 à 125 jours/homme	30 à 150 K€
100 M€ et 500 M€	125 à 275 jours / homme	150 à 350 K€
500 M€ et 1 Md€	275 à 350 jours / homme	350 à 450 K€
1 Md€ et 5 Md€	350 à 1 000 jours / homme	450 à 1 200 K€
5 Md€ et 10 M€	1 000 à 1 500 jours / homme	1 200 à 1 700 K€

Source: dossier de candidature à l'expérimentation de la certification

Outre le coût d'une certification annuelle des comptes, la Cour évaluera les modes alternatifs, dont le coût est déterminé de façon variable suivant les modes retenus, moindre en tout cas que celui de la certification annuelle des comptes. En ce qui concerne les prestations rendues par les experts comptables, le coût sera déterminé en reprenant les prix des prestations effectivement acquittées. Il convient de rappeler, à ce titre, que le diagnostic global d'entrée et les examens ciblés constituent des apports significatifs pour prendre connaissance de l'organisation et des risques spécifiques des collectivités expérimentatrices. Les professionnels du chiffre devraient en tenir compte dans l'évaluation du coût de leurs prestations par rapport aux collectivités non présentes dans l'expérimentation.

L'Association des maires de France indique dans sa réponse qu'elle « *est favorable à la proposition de la Cour d'appréhender le coût d'une certification annuelle des comptes ainsi que ceux des modes alternatifs* », et demande à ce que cette évaluation soit effectuée tant « *du point de vue quantitatif (coûts annuels ou cumulés) que qualitatifs (coûts générés par le projet, coûts relatifs à la mise en œuvre des recommandations, etc.)*. »

2 - Les coûts liés à la mise en œuvre des recommandations

La mise en œuvre des recommandations génère aussi des coûts qui sont représentatifs des enjeux financiers liés à l'amélioration de la fiabilité des comptes locaux. Les bilans intermédiaires transmis par les collectivités ne comportent pas assez d'informations pour être en mesure de présenter des coûts de mise en œuvre des recommandations du diagnostic global d'entrée.

Ces charges seront probablement très variables d'une collectivité à l'autre, en raison du type de recommandations émises, de la taille des entités, des compétences qu'elles exercent et de l'organisation propre à chacune. Les bilans intermédiaires des collectivités font toutefois apparaître des besoins en matière de développement des systèmes d'information, de recrutement de personnel qualifié ou encore le choix d'un accompagnement par des prestataires externes.

B - Un bilan coûts/avantages qui ne pourra être établi qu'à la fin de l'expérimentation

Les avantages de la certification des comptes, pour les entités publiques locales, ont fait l'objet d'études par le comité de fiabilité des comptes locaux dans le prolongement de la charte nationale relative à la fiabilité des comptes publics locaux de mars 2014¹⁰⁵ et, toutes proportions gardées, les mêmes constats valent pour les autres modes d'appréciation de la fiabilité des comptes.

Ainsi, un processus de fiabilisation des comptes conduisant à l'émission d'une opinion par un tiers externe, quelle que soit la nature de cette opinion, est avant tout une garantie de sincérité et de fidélité des comptes par rapport à la réalité de l'activité des entités publiques locales. Cette garantie bénéficie aux financeurs de la collectivité et homogénéise la nature des

¹⁰⁵ Cf. *L'expérimentation de la certification des comptes publics locaux : enjeux et méthodes*, Annexe, comité de fiabilité des comptes locaux, p. 11-16.

états financiers des entités publiques locales par rapport aux autres organismes publics. Elle renforce le contrôle démocratique de la gestion publique locale en mettant en avant, lors des assemblées délibérantes, des sujets peu évoqués actuellement.

Le partenariat entre l'ordonnateur et le comptable, dans son rôle de teneur des comptes, s'en trouve renforcé car le diagnostic posé par une certification des comptes oblige à s'interroger sur la chaîne comptable dans son ensemble et à fluidifier les relations entre ces deux acteurs.

Les institutions de contrôle peuvent aussi être les bénéficiaires d'une telle démarche. Les préfetures, dans le cadre de leur contrôle budgétaire, pourraient s'appuyer sur un compte de résultat audité et ainsi vérifier le respect des règles budgétaires sur des données plus sincères et fidèles¹⁰⁶. Les chambres régionales des comptes pourraient également s'appuyer sur les travaux d'un certificateur, comme cela s'effectue déjà pour les organismes faisant l'objet d'une certification, dans le cadre de leur contrôle des comptes et de la gestion.

Cette démarche est un levier fort de modernisation de la gestion des collectivités. Le déploiement d'un dispositif de contrôle interne oblige les entités à améliorer leur connaissance des processus métiers et identifier les contrôles redondants, absents voire ceux qui pourraient faire l'objet d'une automatisation. Une région indique ainsi dans son bilan intermédiaire que *« cette expérimentation prend tout son sens comme source d'amélioration continue, vecteur de fierté collective interne et de crédibilité vis-à-vis de l'extérieur »*. Une des communes précise même que l'expérimentation constitue *« un véritable projet d'administration municipale, impliquant le maire, les élus, la direction générale et l'ensemble des cadres et des agents »*. Les collectivités, au bout de plusieurs exercices de certification, disposeraient ainsi d'une meilleure maîtrise de leurs risques financiers.

Toutefois, il faudra attendre la fin de l'expérimentation pour être en mesure d'établir un bilan coûts/avantages qui tienne compte de l'ensemble des critères nécessaires comme, par exemple, l'importance relative des entités certifiées par rapport au total des dépenses et recettes des entités publiques locales, mais aussi la capacité d'une collectivité à financer ou non les coûts d'une fiabilisation des comptes par rapport à son budget de fonctionnement. Le Parlement, destinataire de ce bilan, doit en disposer en 2023 lorsqu'il lui reviendra de décider des modes de fiabilisation des comptes applicables à tout ou partie du secteur public local.

CONCLUSION

L'achèvement du recueil des normes comptables, qui ne remet pas en cause le monisme budgétaro-comptable applicable au secteur public local, est un préalable au lancement d'une certification des comptes étendue à tout ou partie des collectivités locales. L'établissement de ce recueil est l'occasion de revoir la pertinence des dérogations existantes aux principes comptables généraux.

¹⁰⁶ À titre d'exemple, un certificateur établit habituellement un tableau des erreurs identifiées dans le cadre de sa mission et non corrigées par l'entité, tant sur le compte de résultat que sur le bilan. La transmission de ce document aux préfetures leur permettrait de mieux analyser le résultat budgétaire des collectivités.

La convergence vers un référentiel budgétaire et comptable unique à l'ensemble des entités du secteur public local est souhaitable, qu'un processus de certification des comptes soit lancé ou non. Disposer d'un seul référentiel normatif serait une mesure de simplification et d'économie de moyens pour tous. L'organisation actuelle des instructions budgétaires et comptables pourrait faire l'objet de modifications en conséquence. Une réflexion doit aussi être menée sur l'adaptation de ce recueil et des obligations réglementaires associées aux petites collectivités.

L'expérimentation du compte financier unique, déjà recommandé par la Cour, ne facilitera les travaux d'un certificateur que s'il ne s'ajoute pas aux deux comptes existants, mais s'il les remplace, associant dans un ensemble structuré les éléments de comptabilité générale – seuls soumis à certification – et les restitutions d'ordre budgétaire appropriées.

La démarche de fiabilisation des comptes nécessite des moyens humains et techniques importants, tant pour les collectivités que pour le réseau des comptables publics, car ils présentent tous deux des faiblesses organisationnelles et technologiques. Les coûts liés par convention au projet, qui font l'objet d'une évaluation encore partielle, mais surtout les coûts engagés pour la mise en œuvre des recommandations permettront d'établir in fine un bilan coûts/avantages de l'expérimentation de la certification des comptes.

Conclusion générale

Le bilan intermédiaire fait apparaître de nombreux chantiers à déployer qui justifient le temps long prévu par la loi pour mener à bien l'expérimentation de la certification des comptes, incluant, comme l'avait proposé le Comité de fiabilité des comptes locaux¹⁰⁷, celui de modes alternatifs à cette certification.

L'articulation entre ces différents chantiers constitue un élément déterminant dans le succès d'une fiabilisation des comptes publics locaux, gage de transparence sur la gestion publique locale. L'achèvement du recueil des normes comptables et sa consécration juridique, son articulation avec les autres éléments de référence en matière comptable, le bon déroulement de l'expérimentation du compte financier unique et de celle des agences comptables, constituent autant de paramètres qui auront une influence sur le niveau de fiabilité des comptes publics locaux.

Seule la poursuite de l'expérimentation au cours des prochaines années permettra d'appréhender le rapport coûts/avantages de la certification des comptes et des autres modes d'appréciation de la fiabilité des comptes, alternatifs à la certification des comptes.

L'établissement du bilan final permettra donc d'établir un rapport coûts/avantages qui fera probablement émerger le besoin de fixer un ou des seuils pour une certification annuelle des comptes publics locaux. Ces seuils pourraient être d'ordre quantitatif, à l'instar des seuils européens¹⁰⁸, mais aussi d'ordre qualitatif en évaluant par exemple le niveau de risques financiers par nature de collectivités. Ainsi, la gestion des actifs représente des enjeux variables suivant les collectivités, comme les installations et réseaux de voirie des départements. Les dépenses sociales comportent également un niveau de risque élevé compte tenu des modalités de gestion retenues.

Une approche multicritères serait plus proche de celle retenue pour la certification des comptes des entreprises privées, contrairement à celle qui a prévalu lors de précédentes vagues de certification d'organismes publics¹⁰⁹.

¹⁰⁷ Cf. *Charte nationale relative à la fiabilité des comptes publics locaux*, Comité de fiabilité des comptes locaux, 21 mars 2014.

¹⁰⁸ Les trois seuils retenus dans la directive européenne sont de 4 M€ de total de bilan, de 8 M€ de chiffres d'affaires net et de 50 salariés au cours de l'exercice. Ces seuils sont différents de ceux qui sont actuellement applicables et France et qui doivent prochainement faire l'objet d'une réévaluation dans le cadre de la mission sur l'avenir de la profession de commissaires aux comptes.

¹⁰⁹ La loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009, dite loi HPST, a institué une obligation de certification des comptes pour les grands EPS. Un décret du 23 novembre 2013 a limité l'obligation de certification par un commissaire aux comptes (CAC) aux EPS comptabilisant plus de 100 M€ de produits à leur compte de résultat principal pendant trois exercices consécutifs. En 2016, sur les 930 établissements publics de santé, 165 ont été soumis à l'obligation de faire certifier leurs comptes par un commissaire aux comptes, sans qu'un autre dispositif de fiabilisation des comptes n'ait été prévu pour les établissements publics de santé restants.

L'expérimentation de modes alternatifs à une certification annuelle enrichira ces analyses pour que le Parlement dispose d'une information éclairée et exhaustive à la fin de l'expérimentation.

Par ailleurs, il convient de rappeler que l'article 110 de la loi NOTRe cessera de produire ses effets juridiques en août 2023, au terme des huit années d'expérimentation. Si aucune disposition juridique n'a été prise à cette date, les 25 entités expérimentatrices reviendraient purement et simplement à la situation dans laquelle elles étaient initialement.

Ceci poserait des questions délicates, en particulier quant à la réglementation qui leur serait applicable. Par exemple, alors qu'elles sont passées sous l'empire de l'instruction budgétaire et comptable M 57 – initialement applicable aux seules métropoles – en raison de leur participation à l'expérimentation, devraient-elles revenir à l'instruction régissant la catégorie à laquelle chacune appartient ?

De même, en l'absence de toute décision du législateur aux fins de fiabiliser les comptes publics locaux, quelle place serait dévolue au recueil des normes comptables du secteur public local élaboré par le CNoCP, mais qui ne serait pourvu d'une valeur juridique qu'après qu'un arrêté l'aurait entériné ?

Compte tenu des délais inhérents à l'élaboration concertée et à l'adoption parlementaire d'une solution pérenne en la matière, et quelle que soit cette solution dont le choix n'incombe qu'au législateur, le bilan final de l'expérimentation pourrait être établi au plus tard à l'été 2022, tant par les entités expérimentatrices que par la Cour des comptes et le Gouvernement. Un projet de loi déposé à cette date rendrait possible de disposer avant août 2023 d'une solution pérenne au problème de la fiabilisation nécessaire des comptes publics locaux.

Autrement, l'expérimentation pourrait être prolongée d'une année pour sécuriser la situation juridique des collectivités expérimentatrices et permettre l'adoption éventuelle d'un projet de loi sur ce sujet.

Annexes

Annexe n° 1 : loi n° 2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République

Article 110

« La Cour des comptes conduit, en liaison avec les chambres régionales des comptes, une expérimentation de dispositifs destinés à assurer la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes des collectivités territoriales et de leurs groupements. Cette expérimentation doit permettre d'établir les conditions préalables et nécessaires à la certification des comptes du secteur public local, qu'il s'agisse de la nature des états financiers, des normes comptables applicables, du déploiement du contrôle interne comptable et financier ou encore des systèmes d'information utilisés. Cette expérimentation est ouverte, trois ans après la promulgation de la présente loi, pour une durée de cinq ans.

Les collectivités territoriales et leurs groupements peuvent se porter candidats à cette expérimentation auprès du ministre chargé des collectivités territoriales, dans un délai d'un an à compter de la promulgation de la présente loi. Le ministre chargé des collectivités territoriales et celui chargé des comptes publics se prononcent sur les candidatures sur avis du premier président de la Cour des comptes.

Une convention est conclue entre le premier président de la Cour des comptes et l'exécutif de la collectivité territoriale ou du groupement de collectivités territoriales participant à l'expérimentation, après avis des ministres chargés des collectivités territoriales et des comptes publics. Elle en définit les modalités de mise en œuvre et précise notamment les acteurs chargés de cette certification expérimentale et les moyens qui l'accompagnent. La Cour des comptes, en liaison avec les chambres régionales des comptes, peut, dans ce cadre, réaliser ou non ces travaux de certification.

L'expérimentation fait l'objet d'un bilan intermédiaire au terme des trois ans mentionnés au premier alinéa, puis d'un bilan définitif au terme de huit ans à compter de la promulgation de la présente loi. Ces bilans font l'objet d'un rapport du Gouvernement, qui le transmet au Parlement, avec les observations des collectivités territoriales et des groupements concernés et de la Cour des comptes. »

Annexe n° 2 : les recommandations les plus fréquentes adressées aux entités expérimentatrices de la certification des comptes publics locaux en 2017

Domaine concerné	Recommandations formulées
Périmètre des états financiers	- Veiller à la correcte comptabilisation dans les états financiers des conséquences financières des transferts de compétences prévus par la réglementation. - Mettre à jour la liste des satellites liés à l'entité. Évaluer les risques associés et constatés, le cas échéant, leurs conséquences financières dans les états financiers.
Dispositif de contrôle interne	- Mettre en œuvre / développer le dispositif de contrôle interne comptable et financier en engageant / achevant, en liaison avec le comptable public, la description formalisée des processus de gestion, des risques liés et des contrôles associés. - Mettre en place les contrôles, par l'ordonnateur, de la situation financière et du fonctionnement des régies, et les articuler avec ceux du comptable public. - Mettre en place un dispositif formalisé de contrôle de la paie des agents. - Mettre en place un dispositif formalisé de contrôle des dépenses sociales du département, en particulier au titre de la détection des indus.
Carences résultant du défaut de dispositif de contrôle interne	- Établir un inventaire physique exhaustif des actifs immobiliers et mobiliers, en commençant par les plus significatifs, et le rapprocher de l'inventaire comptable. - En liaison avec le comptable public, être en mesure de justifier, par tout moyen approprié, de l'exactitude de la valeur des actifs significatifs inscrits à l'inventaire comptable. - Évaluer et comptabiliser la provision pour dépréciation des créances anciennes à partir de l'analyse conjointe avec le comptable public des taux de non recouvrement des titres sur les trois derniers exercices. - Recenser et comptabiliser les stocks à la clôture de l'exercice, en particulier en matière de stocks d'aménagement et de matériel technique.

	- Compléter le recensement / recenser et comptabiliser les provisions pour risques et charges représentatives des engagements de l'entité. - Mettre en place une procédure de recensement des engagements hors bilan dans les états financiers, à partir de l'analyse des conventions signées avec les tiers et des délibérations de l'assemblée délibérante. - Améliorer le recensement et comptabiliser les rattachements des charges et des produits sur l'exercice, en constituant un dossier de clôture à cet effet.
Système d'information financière	- Élaborer / compléter la carte du système d'information financière en indiquant la nature des interfaces avec les différents outils le composant. - Revoir la sécurité des accès et le périmètre des habilitations d'accès au système d'information financière, et inclure cette revue dans le dispositif de contrôle interne.

Annexe n° 3 : le programme des examens ciblés prévus en 2018-2020

Thèmes	Nombre d'examens ciblés	Commentaire
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations du diagnostic global d'entrée	75	Ce thème sera traité chaque année pour chacune des 25 entités
Actifs incorporels et corporels	11	Ce thème sera traité au cours de la campagne 2018
Recettes fiscales, dotations et créances associées	8	Ce thème sera traité au cours de la campagne 2018
Charges de personnel et dettes associées	8	Ce thème sera traité au cours de la campagne 2019
Autres recettes et créances associées	7	Ce thème sera traité au cours de la campagne 2018
Charges d'intervention et dettes associées	7	Ce thème sera traité au cours de la campagne 2019
Achats et dettes associées	7	Ce thème sera traité au cours de la campagne 2019
Engagements hors bilan	7	Ce thème sera traité au cours de la campagne 2019
Audit des systèmes d'information (contrôles généraux informatiques)	7	Ce thème sera traité chaque année sur quelques entités
Préparer un dossier permanent	6	Ce thème sera traité au cours de la campagne 2018
Provisions pour risques et charges	6	Ce thème sera traité au cours de la campagne 2019
Arrêté des comptes	6	Ce thème sera traité au cours de la campagne 2019
Débiteurs et créditeurs divers	6	Ce thème sera traité au cours de la campagne 2019

Dépenses sociales et dettes associées	5	Ce thème sera traité au cours de la campagne 2018
Stocks	5	Ce thème sera traité au cours de la campagne 2018
Immobilisations financières	5	Ce thème sera traité au cours de la campagne 2018
Dettes financières	5	Ce thème sera traité au cours de la campagne 2018
Préparer un dossier de clôture	5	Ce thème sera traité au cours de la campagne 2018
Trésorerie	4	Ce thème sera traité au cours de la campagne 2018
Fonds propres	4	Ce thème sera traité au cours de la campagne 2019
Audit des systèmes d'information (urbanisation)	4	Ce thème sera traité chaque année sur quelques entités
Résultat exceptionnel	3	Ce thème sera traité au cours de la campagne 2018
TOTAL	201	