

MINISTÈRE DE L'ACTION ET DES
COMPTES PUBLICS

DIRECTION GÉNÉRALE
DES FINANCES PUBLIQUES

Sous-direction en charge de la gestion
comptable et financière des
collectivités locales

Bureau des comptabilités locales

MINISTÈRE DE LA COHÉSION DES
TERRITOIRES ET DES RELATIONS
AVEC LES COLLECTIVITÉS
TERRITORIALES

DIRECTION GÉNÉRALE
DES COLLECTIVITÉS LOCALES

Sous-direction des finances locales
et de l'action économique

Bureau des budgets locaux et de
l'analyse financière

NOR n°ECOIE2307366X

**Expérimentation de la certification
des comptes des collectivités locales**

**Bilan définitif
en application des dispositions de l'article 110 de la loi n°2015-991
du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale
de la République**

Mai 2023

Sommaire du rapport

Introduction.....	6
I. L'expérimentation de dispositifs destinés à assurer la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes des collectivités territoriales et de leurs groupements s'appuie à la fois sur la certification des comptes et sur des dispositifs proposés par la direction générale des finances publiques.....	8
A. À l'issue d'une phase de préparation et d'accompagnement des collectivités locales, les dispositifs conventionnels expérimentés sous le pilotage de la Cour des comptes ont donné lieu à l'expression de premières opinions sur les comptes par des commissaires aux comptes.....	8
1. Les principales étapes de l'expérimentation de la certification des comptes locaux.....	8
a) La phase de préparation et d'accompagnement des collectivités locales engagées dans l'expérimentation de la certification des comptes par les juridictions financières et les services de l'État.....	8
b) L'exploitation des 29 rapports d'examen ciblés produits par la Cour des comptes au cours de la période 2018-2021.....	12
c) La définition d'un calendrier de clôture des comptes dédié aux collectivités locales participant à l'expérimentation de la certification des comptes.....	13
d) La phase des certifications des comptes par des commissaires aux comptes sur la base de cahiers des charges définis par la Cour des comptes.....	13
2. Les différentes procédures conventionnelles expérimentées par les collectivités ont donné lieu à la délivrance des premiers rapports d'opinion par des commissaires aux comptes.....	14
a) Si la mission contractuelle de certification a été majoritairement retenue, d'autres dispositifs d'assurance ont été expérimentés par les collectivités.....	14
b) Quelques situations particulières sont à souligner.....	15
3. Les opinions formulées par les commissaires aux comptes à l'issue des deux premiers exercices de certification expérimentale mettent en évidence le caractère exigeant et progressif de la démarche de fiabilisation des comptes.....	15
a) La première année de certification des comptes n'a globalement pas permis de certifier les comptes, invitant les collectivités à s'inscrire dans une démarche de progrès (exercice 2020).....	15
b) La deuxième année de certification des comptes a donné lieu à des travaux concertés visant à sortir de l'impossibilité de certifier les comptes (exercice 2021).....	17
B. La DGFIP pilote l'expérimentation des dispositifs dits « alternatifs » à la certification qui pourraient constituer des outils d'amélioration de la qualité comptables pour un grand nombre de collectivités n'ayant <i>a priori</i> pas vocation à bénéficier, en cible, d'une certification de leurs comptes ; la DGFIP a, parallèlement, mis en place un indicateur de pilotage des comptes (IPC) renouvelé.....	19
1. L'attestation de fiabilité peut emporter une garantie comparable à la certification conventionnelle.....	19

2. La synthèse de la qualité des comptes réalisée par le comptable (ou le conseiller aux décideurs locaux) et présentée devant l'organe délibérant, est une formule qui s'adressait prioritairement à des entités de moins de 10 000 habitants ; son périmètre a été progressivement élargi depuis 2019.....	20
3. L'indicateur de pilotage comptable (IPC) est le nouvel indice permettant de restituer la qualité des comptes du secteur local et sa progression.....	21
II. Les principaux enseignements de l'expérimentation de la certification des comptes publics locaux et des dispositifs « alternatifs » à la certification.....	22
A. La certification des comptes constitue un levier de renforcement de la démarche de maîtrise des risques et d'approfondissement de la relation ordonnateur-comptable, mais engendre des charges financières et humaines non négligeables.....	22
1. L'expérimentation de la certification des comptes a permis des progrès notables, notamment en matière de contrôle interne, au sein des collectivités.....	22
2. La démarche contribue à approfondir la relation entre l'ordonnateur et le comptable public en vue de l'amélioration de la qualité des comptes.....	22
3. La certification des comptes engendre des charges financières et humaines non négligeables	23
a) Un exercice qui engendre une forte mobilisation.....	23
b) Le retour d'expérience des comptables publics hospitaliers.....	24
c) Le suivi des coûts de la certification.....	24
B. Les premières certifications confirment les contraintes liées à l'environnement budgétaire et comptable des collectivités locales relevés lors du bilan intermédiaire.....	25
1. Les contraintes liées au calendrier budgétaire.....	25
a) La date limite de prise en compte des décisions modificatives.....	25
b) La journée complémentaire.....	25
2. La contrainte de disponibilité des crédits budgétaires pose le sujet du financement des ajustements et des corrections demandés par le commissaire aux comptes.....	26
a) Des ajustements d'audit progressivement intégrés par les collectivités locales.....	26
b) Les corrections d'erreurs sur exercices antérieurs.....	27
C. Parmi les dispositifs d'amélioration de la qualité comptable pilotés par la DGFIP, la synthèse de la qualité des comptes apparaît comme le plus prometteur.....	27
1. Le bilan du dispositif d'attestation de fiabilité apparaît mesuré et n'a pas fait l'objet d'une appropriation totale par les collectivités expérimentatrices.....	27
2. La synthèse de la qualité des comptes reçoit, en revanche, un accueil positif de la part des ordonnateurs et des comptables publics (ou conseillers aux décideurs locaux).....	28
III. La finalisation des travaux relatifs au référentiel comptable, la capacité à produire des états financiers aux standards normatifs dans un cadre unifié, la poursuite de la démarche de renforcement du contrôle interne et l'adaptation des systèmes d'information constituent des préalables à une certification / fiabilisation des comptes des collectivités locales.....	29
A. Finaliser les travaux relatifs au référentiel M57 applicable aux entités dont les comptes ont vocation à être certifiés ou fiabilisés.....	29

1. Achever l'intégration des normes comptables au sein du référentiel M57.....	30
2. Maintenir certaines dérogations dans un contexte « moniste ».....	31
B. Produire des états financiers sur le périmètre de la personne morale dans un cadre unifié.....	31
1. Mettre en place la méthode préférentielle consistant à produire des états financiers agrégés sur le périmètre de la personne morale.....	31
2. Faire du compte financier unique (CFU) le support de reddition des états financiers soumis à certification et adapter le calendrier de clôture des comptes et le rôle des acteurs à ce nouveau contexte.....	32
a) Présentation du compte financier unique (CFU).....	33
b) La présence des états financiers dans le compte financier unique (CFU).....	33
c) Une notion d'arrêté des comptes à redéfinir.....	34
d) Une réflexion à mener sur le rôle des acteurs et sur certaines procédures.....	35
C. Poursuivre la démarche de renforcement du contrôle interne comptable et financier.....	36
a) Le déploiement indispensable du contrôle interne comptable et financier.....	36
b) Les conditions de déploiement du contrôle interne comptable et financier.....	37
D. Enrichir les fonctionnalités de l'application HELIOS pour répondre aux besoins de la certification et de fiabilisation des comptes locaux.....	37
a) Les adaptations de l'application HELIOS.....	37
b) Le développement à venir de restitutions facilitant l'intervention de l'auditeur externe....	38
IV. Les propositions du Gouvernement au Parlement.....	39
A. Tirer parti des enseignements du bilan intermédiaire et des échanges menés avec les représentants des associations d'élus.....	39
1. Les enseignements du bilan intermédiaire.....	39
2. Les échanges menés avec les représentants des associations d'élus.....	40
a) Des positions variées concernant le caractère obligatoire de la certification et les seuils...40	
b) Des approches différentes de la périodicité de la certification des comptes.....	40
B. Conférer une assise juridique à la certification des comptes locaux.....	41
1. Mettre en œuvre en loi de finances pour 2023 une disposition transitoire consistant en une prorogation d'un an de l'expérimentation pour certaines des 22 collectivités locales déjà engagées dans une certification conventionnelle.....	41
2. Prévoir les suites de l'expérimentation de la certification des comptes locaux au-delà de l'exercice 2023.....	42
a) Les contours du vecteur législatif.....	42
b) Le choix de l'auditeur en charge de l'exercice d'audit des comptes.....	42
C. Inciter les collectivités locales les plus importantes à faire certifier leurs comptes à partir de 2028.....	43
1. Tenir compte d'un temps de préparation minimal de quatre ans pour les collectivités locales	43

2. Réserver la certification des comptes aux collectivités locales les plus importantes sur une base facultative.....	44
a) La définition d'un seuil pour la certification des comptes.....	44
b) Une première étude de la DGFIP visant à définir un périmètre de collectivités locales incitées à recourir, sur la base du volontariat, à la certification de leurs comptes.....	44
D. Proposer aux collectivités locales des dispositifs alternatifs à la certification légale des comptes.....	46
1. Proposer aux collectivités de recourir librement à une attestation de fiabilité par un professionnel du chiffre.....	46
2. Proposer aux collectivités locales dont les comptes n'auraient pas vocation à être certifiés une synthèse de la qualité des comptes devant l'assemblée délibérante (ou la commission des finances).....	47
E. Envisager un cadre adapté aux spécificités du secteur public local.....	47
1. Prolonger l'accompagnement des collectivités locales par la Cour des comptes en relation avec la DGFIP et la DGCL.....	47
2. Favoriser une gouvernance locale à même d'accompagner les enjeux de la certification des comptes.....	47
3. Instaurer des normes d'audit tenant compte des particularités des collectivités locales.....	48
4. Faire évoluer certains textes législatifs et réglementaires afin de les adapter aux besoins de la certification des comptes.....	48
Conclusion.....	50

Introduction

L'article 47.2 de la Constitution dispose que « *les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière.* »

Au regard des masses financières en jeu, représentant, en 2020, 20 % de la dépense publique française (269,8 Md€) et près de 9 % de la dette publique (229,7 Md€), la qualité des comptes des administrations publiques locales constitue un enjeu majeur.

Ainsi, l'assurance de la régularité et de la sincérité des comptes des administrations publiques en général et des collectivités locales en particulier constituent une question centrale dans la sphère publique.

À ce titre, la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF), prévoit dans son article 58 « 5° *La certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'État* » par la Cour des comptes dans le cadre de sa mission d'assistance au Parlement.

Cette mission a été étendue par la suite aux comptes de la Sécurité sociale et aux comptes de l'Assemblée nationale et du Sénat, puis aux comptes des établissements publics nationaux et des universités et, enfin, à ceux des établissements publics de santé.

C'est dans ce contexte que s'est inscrit l'article 110 de la loi n° 2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République (NOTRe), qui définit les conditions d'organisation du dispositif d'expérimentation de la certification des comptes des collectivités locales.

« 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 ».

En application de ces dispositions, et dans le prolongement du bilan intermédiaire remis par le Gouvernement au Parlement¹, le présent bilan final vise à dresser une situation de l'expérimentation au 8 août 2023 (huit ans après la promulgation de la loi Notré du 7 août 2015).

Après avoir rappelé le contexte et présenté les différents dispositifs expérimentés par les collectivités, le présent rapport, établi par les directions concernées du ministère de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique et du ministère de la cohésion des territoires et des relations avec les collectivités territoriales, vise à tirer les principaux enseignements de l'expérimentation sur la période 2019-2022 et présente les conditions nécessaires et préalables à la certification des comptes ainsi que les perspectives qui se dessinent à l'issue de la phase de certification expérimentale par des commissaires aux comptes.

Les dernières certifications expérimentales par des commissaires aux comptes portant sur les comptes de l'exercice 2022, ce bilan définitif est remis par anticipation afin de permettre le dépôt d'une disposition législative couvrant les comptes de l'exercice 2023 et d'éviter ainsi une interruption en 2023 de la certification des comptes des collectivités déjà engagées dans l'expérimentation et qui seraient éligibles au dispositif cible.

Le présent rapport prend appui, sur certains points, sur le bilan définitif établi par la Cour des comptes², en charge du pilotage du dispositif.

Le présent rapport comprend, en annexes, l'arrêté du 10 novembre 2016 fixant la liste des collectivités territoriales et groupements admis à intégrer le dispositif d'expérimentation de la certification de leurs comptes (annexe n°1), les observations individuelles des collectivités expérimentatrices (annexe n°2), le bilan intermédiaire du gouvernement au parlement (annexe n°3), la synthèse des bilans des dispositifs alternatifs (annexe n°4), la synthèse des recommandations formulées aux administrations dans le cadre des examens ciblés menés par la Cour des comptes (annexe n°5), la synthèse des sujets réglementaires (environnement réglementaire, M57 ; agrégation des comptes) (annexe n°6) et le bilan final établi par la Cour des comptes (annexe n°7).

1 Cf. Journal Officiel du 9 avril 2019 (page 82). Informations parlementaires n° NOR : *INPS1910521X* No 58 (2018-2019) – RP – Rapport du Gouvernement au Parlement relatif à l'expérimentation de la certification des comptes des collectivités locales, *transmis à la commission des lois constitutionnelles, de législation, du suffrage universel, du Règlement et d'administration générale, à la commission de l'aménagement du territoire et du développement durable, à la commission de la culture, de l'éducation et de la communication, à la commission des affaires sociales, à la commission des affaires économiques et à la commission des finances.*

2 Le bilan définitif de la Cour des comptes a été publié sur le site de la Cour des comptes le 5 janvier 2023 (<https://www.ccomptes.fr/fr/publications/bilan-final-de-lexperimentation-de-la-certification-des-comptes-locaux>).

I. L'expérimentation de dispositifs destinés à assurer la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes des collectivités territoriales et de leurs groupements s'appuie à la fois sur la certification des comptes et sur des dispositifs proposés par la direction générale des finances publiques

A. À l'issue d'une phase de préparation et d'accompagnement des collectivités locales, les dispositifs conventionnels expérimentés sous le pilotage de la Cour des comptes ont donné lieu à l'expression de premières opinions sur les comptes par des commissaires aux comptes.

1. Les principales étapes de l'expérimentation de la certification des comptes locaux

En vertu de l'arrêté interministériel du 10 novembre 2016, publié au Journal officiel du 17 novembre 2016, vingt-cinq collectivités territoriales et groupements volontaires répartis sur l'ensemble du territoire, de toutes tailles, de toutes catégories, ont été admis à intégrer le dispositif d'expérimentation de la certification de leurs comptes (cf. annexe n° 1).

Ces 25 collectivités (deux conseils régionaux, six conseils départementaux, sept établissements de coopération intercommunale dont une métropole et dix communes) ont bénéficié d'une phase de préparation et d'accompagnement avant la certification expérimentale de leurs comptes par des commissaires aux comptes.

a) La phase de préparation et d'accompagnement des collectivités locales engagées dans l'expérimentation de la certification des comptes par les juridictions financières et les services de l'État

Les collectivités ont bénéficié d'un accompagnement tant par les juridictions financières que par la direction générale des finances publiques (DGFIP), en relation avec la direction générale des collectivités locales (DGCL).

L'accompagnement par les juridictions financières

Le cadre de la mission d'accompagnement assurée par la Cour des comptes auprès des collectivités expérimentatrices a été défini dans une convention signée entre chaque collectivité expérimentatrice et le Premier Président de la Cour des comptes au premier semestre 2017.

La mission d'accompagnement par la Cour des comptes prévoit ainsi : « *la réalisation de diagnostics visant à évaluer la régularité et la sincérité des comptes de la collectivité, ainsi que la fidélité de l'image qu'ils donnent de sa situation financière et du résultat de ses opérations* ».

Ces diagnostics ont comporté une première phase, le « *diagnostic global d'entrée* » de fin 2017 au printemps 2018 qui visait, d'une part, à dresser un état des lieux liminaire visant à apprécier la conformité à la norme des états financiers, d'autre part, à identifier les processus susceptibles de présenter un risque de ce point de vue afin de programmer des audits ciblés à partir de 2018 et, enfin, à 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 dès les comptes de l'exercice 2020.

Pour mémoire, cette phase de « diagnostic global d'entrée » a abouti à la formulation de 388 recommandations de la part de la Cour des comptes à l'attention des 25 collectivités locales concernées³.

L'accompagnement des juridictions financières, au cours de cette phase initiale (2017-2018) a été unanimement apprécié⁴.

La seconde phase, à compter de 2018, a donné lieu à la réalisation d'audits ciblés par des équipes de contrôle des juridictions financières à destination des collectivités locales et des administrations centrales (cf. *infra*) pour approfondir les quatre thèmes retenus par le législateur : la nature des états financiers, les normes comptables applicables, le déploiement du contrôle interne comptable et financier, ainsi que les systèmes d'information.

Ces audits ciblés menés par la Cour des comptes ont poursuivi 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.

Au terme de la campagne d'audits ciblés, la Cour des comptes a ainsi formulé 388 recommandations à l'attention des 25 collectivités participant à l'expérimentation (dont 166 au titre de la campagne d'audits ciblés 2018 sont les prolongements de celles émises à l'issue des diagnostics globaux d'entrée). Fin 2020, la Cour des comptes a souligné que plus de la moitié de ces recommandations ont été mises en œuvre (ou sont en cours de mise en œuvre).

Enfin, dans le cadre du pilotage et de l'animation du dispositif, la Cour des comptes a réuni, au cours de la période 2018-2019, à plusieurs reprises⁵ une commission consultative à laquelle participait l'ensemble des acteurs concernés par l'expérimentation. Pour mémoire, cette commission, présidée par le Président de la quatrième chambre comprend des représentants des juridictions financières, des associations d'élus, des administrations d'État (DGFIP, DGCL), du Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP), du Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C), de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) et de l'ordre des experts comptables (OEC). Il s'agit de l'organe de discussion et d'information sur le déroulement des différents aspects du projet d'expérimentation de la certification des comptes.

L'accompagnement par la DGFIP, en relation avec la DGCL

Parallèlement à l'accompagnement des juridictions financières, la DGFIP, en tant que teneur de comptes s'est fortement mobilisée pour accompagner les acteurs locaux dans le processus expérimental de certification des comptes locaux.

L'accompagnement a été piloté au niveau national par le bureau CL1B « Comptabilités locales » du service des collectivités locales, en relation avec les autres bureaux concernés. La DGFIP a également mis en place une animation *via* des correspondants « certification » positionnés au sein de son réseau départemental (directions régionales et départementales des finances publiques concernées).

³ Cf. page 14 du bilan intermédiaire du Gouvernement au Parlement, publié au Journal officiel du 9 avril 2019.

⁴ Cf. page 12 du bilan intermédiaire du Gouvernement au Parlement, publié au Journal Officiel du 9 avril 2019.

⁵ 2 avril 2019 ; 23 septembre 2020 ; 29 mars 2022

L'organisation de formations dans le cadre d'une offre de service

Dès 2018, des sessions de formation ont été développées par la DGFIP à l'intention des directions locales, des comptables et des ordonnateurs concernés sur les leviers de la qualité comptable, le suivi de l'actif immobilisé et, enfin, sur les normes (et leur intégration au sein du référentiel M57).

L'offre de service développée par les services de la DGFIP, au cours de la période 2017-2018, a été jugée satisfaisante⁶.

En 2019, la DGFIP a poursuivi son accompagnement en mutualisant les retours d'expérience. Cela s'est traduit notamment par la création d'un réseau collaboratif interne à la DGFIP, auquel tous les comptables et les correspondants « certification » sont inscrits, et par la mise en ligne⁷ d'une foire aux questions (FAQ) relative à l'expérimentation de la certification des comptes des collectivités locales appliquant le référentiel M57 ouverte à tous les acteurs.

En outre, à compter de 2019, des journées d'études et des webinaires ont été organisés à l'intention du réseau de la DGFIP (comptables et correspondants certification en DR/DDFiP) et des ordonnateurs concernés (8 février 2019 ; 20 juin 2019 en associant les collectivités concernées ; 17 septembre 2020 en associant les collectivités concernées en vue de préparer le 1^{er} exercice de certification des comptes ; 31 mars 2021 en vue d'apporter des précisions techniques aux demandes formulées par les commissaires aux comptes (notamment sur le traitement comptable des demandes d'ajustement) ; 25 novembre 2021 en associant les associations d'élus, les collectivités concernées et les services de la DGCL en vue de partager les conclusions du premier exercice de certification des comptes locaux (exercice 2020) et de préparer le deuxième exercice de certification des comptes locaux (exercice 2021).

Les travaux du CNoCP et l'intégration des normes comptables au sein du référentiel M57

Depuis 2015, la DGFIP et la DGCL participent à l'élaboration, par le Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP), du projet de recueil des normes comptables des entités du secteur public local (cf. partie II du bilan intermédiaire joint en annexe n° 3).

Le référentiel comptable M57 intègre progressivement, depuis le 1^{er} janvier 2018, les normes comptables examinées par le CNoCP⁸.

Condition préalable à l'expérimentation, les collectivités locales expérimentant l'exercice de certification des comptes appliquent le référentiel M57 depuis le 1^{er} janvier 2019⁹ ; le référentiel M57 (avec, le cas échéant, les instructions budgétaires et comptables M4 et/ou M22 pour les budgets annexes) est donc la norme de référence sur laquelle doivent s'appuyer les travaux des acteurs de la certification, notamment les commissaires aux comptes.

L'adaptation de l'application HELIOS pour permettre la production d'états financiers certifiables

L'application HELIOS, en charge de la tenue des comptes des collectivités locales, a été progressivement mise à jour pour tenir compte des évolutions réglementaires induites par les dispositions du référentiel M57 et permettre la production des états financiers (bilan ; compte de résultat) remis par le comptable public à l'ordonnateur (et au commissaire aux comptes).

Le bilan et le compte de résultat ont été définis en application des dispositions de la norme 1 « États financiers » du recueil des normes comptables du CNoCP.

6 Cf. page 12 du bilan intermédiaire du Gouvernement au Parlement, publié au Journal Officiel du 9 avril 2019.

7 <https://www.collectivites-locales.gouv.fr/finances-locales/le-referentiel-m57-la-foire-aux-questions>

8 Les instructions que le référentiel M57 a vocation à remplacer (M14, M52, M71, M61, M831 et M832) ne sont pas mises à jour des normes comptables examinées par le CNoCP.

9 Seule la commune de Fournels (Lozère) n'applique pas, au 1^{er} janvier 2022, le référentiel M57.

L'accompagnement des acteurs pour l'élaboration d'un nouvel état financier : l'annexe

En sus du bilan et du compte de résultat, l'annexe constitue un nouvel état financier produit par l'ordonnateur de la collectivité locale en relation avec le comptable public. Définies par la norme 1 « États financiers », les conditions de sa production sont précisées dans le tome IV du référentiel M57.

La DGFIP a mis à la disposition des comptables et des collectivités des outils informatiques visant à faciliter la production de l'annexe. Regroupés au sein d'un « Kit annexe », ce sont :

- un outil de revue analytique des balances des collectivités territoriales (RAB-CT) qui permet, à partir des balances des exercices N et N-1 de calculer les variations de soldes et de mettre en évidence les évolutions significatives entre deux exercices ;
- un outil d'aide à la confection des tableaux de l'annexe qui permet, sur la base des données récupérées dans l'outil RAB-CT, de confectionner automatiquement la plupart des tableaux de mouvements de l'annexe, selon le format défini dans le tome IV de l'instruction M57 ;
- une trame d'annexe (modèle type d'annexe reprenant la structuration proposée en illustration dans le tome IV de l'instruction M57). La structuration fournie dans la trame d'annexe est indicative. Chaque collectivité peut adapter l'organisation de l'information dès lors qu'elle respecte les attendus réglementaires ;
- une piste d'audit des états financiers qui décrit, pour chaque agrégat des états financiers, les comptes de la balance qui en constituent le solde.

La diffusion de fiches techniques relatives à la certification

La DGFIP a diffusé des fiches techniques à l'attention des collectivités expérimentatrices de la certification des comptes :

- La fiche « préparer la venue du certificateur » et ses annexes a pour objet de présenter les dossiers à constituer en amont de la venue du certificateur. Elle définit le contenu du dossier permanent, du dossier de contrôle interne comptable et financier et du dossier de clôture et en situe les enjeux. La fiche aborde également les aspects organisationnels en matière de confection et de tenue de ces différents dossiers.
- La fiche « communication des documents au CAC » a pour objet de préciser les documents communicables au commissaire aux comptes (CAC) par les comptables de la DGFIP.
- La fiche relative à la lettre d'affirmation explicite les modalités d'élaboration de cette lettre que le CAC peut solliciter auprès de l'ordonnateur et du comptable pour confirmer par écrit leur responsabilité dans la production de comptes réguliers, sincères et donnant une image fidèle de la situation financière et du résultat de l'entité, conformément au référentiel comptable applicable.
- La fiche relative au traitement comptable des demandes d'ajustement présente les schémas comptables à appliquer pour les demandes d'ajustement formulées par le professionnel du chiffre auxquelles l'ordonnateur est en mesure de donner suite après la fin de la journée complémentaire.
- La fiche relative à la reprise anticipée des résultats décrit la mise en œuvre de la procédure de reprise anticipée des résultats avant le vote du compte administratif sur la base d'estimations pour les collectivités locales engagées dans l'expérimentation de la certification de leurs comptes en application de l'article L. 2311-5 du CGCT.
- La fiche relative aux contrôles d'ajustement de la trésorerie décrit les modalités de ces contrôles d'ajustement mis en œuvre afin de veiller à l'exacte concordance du solde du compte au Trésor de la collectivité avec les écritures comptables de l'État.

Une évolution réglementaire contribuant à faciliter l'expérimentation

La mise en œuvre du calendrier de certification a conduit à constater des freins à la bonne prise en compte par les collectivités des demandes d'ajustement formulées par les professionnels du chiffre pendant la période d'examen des comptes. Une évolution réglementaire visant, d'abord, à faciliter l'atteinte de l'objectif de qualité comptable a contribué significativement à lever ces freins : les dispositions fixées par décret en Conseil d'État instaurant l'obligation d'une délibération pour prendre, ajuster ou reprendre une provision ont été modifiées afin de garantir la pleine compétence de l'ordonnateur découlant de l'obligation de constituer une provision en présence d'un risque en cohérence avec l'instruction budgétaire et comptable M57 (article 11 du décret n° 2022-1008 du 15 juillet 2022 portant diverses mesures relatives aux dotations de l'État aux collectivités territoriales, à la péréquation des ressources fiscales, à la fiscalité locale et aux règles budgétaires et comptables applicables aux collectivités territoriales).

b) L'exploitation des 29 rapports d'examen ciblés produits par la Cour des comptes au cours de la période 2018-2021

De fin 2018 à fin 2021, la Cour des comptes a investigué 27 thématiques, sous la forme de 29 rapports d'examen ciblés à l'attention des administrations d'État (DGFIP et DGCL) : 14 en fin d'année 2018 ; 11 fin 2019 ; 2 en 2020 ; 2 en 2021, dont l'audit de l'application HELIOS, la thématique « maîtrise des risques et contrôles généraux informatiques » ayant été audité sur les deux années.

L'exploitation et la formalisation des réponses à ces 29 rapports, lors de la procédure contradictoire, a donné lieu à d'importants travaux d'approfondissement et de vérification utiles à l'amélioration des dispositifs étudiés ; ils ont ainsi constitué, tout particulièrement sur la période 2018-2019, d'importantes charges de travail pour les administrations centrales.

Chaque rapport d'examen ciblé a été accompagné de cahiers territoriaux adressés, sauf exception, aux collectivités territoriales expérimentatrices du dispositif de certification des comptes.

Tableau récapitulatif des Rapports d'Examen Ciblés (REC)

Année	Nombre de rapports d'examen ciblés transmis à l'administration (et thèmes)	Nombre de recommandations
2018	14 (Audit des contrôles généraux informatiques, Audit d'applications informatiques, Actifs incorporels et corporels, Recettes fiscales et autres créances associées, Autres recettes et créances associées, Dépenses sociales, Immobilisations financières, Stocks, Trésorerie, Dettes financières, Résultat exceptionnel, Dossier de clôture, Dossier permanent, Maîtrise des risques-contrôle interne/suivi des recommandations)	51
2019 (phase 1)	4 (Dépenses de personnel ; Provisions pour risques et charges ; Fonds propres ; Arrêté des comptes)	21
2019 (phase 2)	7 (Fonds européens ; Charges d'intervention ; Autres charges de fonctionnement ; Débiteurs et créditeurs divers ; Engagements hors bilan ; Audit d'applications informatiques ; Audit des contrôles généraux informatiques)	20
Juin 2020	1 (La maîtrise des risques, le contrôle interne et le suivi des recommandations)	9
Juillet 2020	1 (Note de comparaison internationale)	Pas de recommandation

Tableau récapitulatif des Rapports d'Examen Ciblés (REC) – suite et fin

Année	Nombre de rapports d'examen ciblés transmis à l'administration (et thèmes)	Nombre de recommandations
Mars 2021	1 (Analyse du dispositif de contrôle interne « impôts et taxes affectés, transferts aux collectivités »)	6
Décembre 2021	1 (Audit HELIOS)	13

Ces éléments sont présentés en annexe n°5.

c) La définition d'un calendrier de clôture des comptes dédié aux collectivités locales participant à l'expérimentation de la certification des comptes

La DGFIP et la DGCL ont défini, en 2020, par arrêté interministériel, un calendrier de clôture des comptes dédié aux collectivités locales participant à l'expérimentation de certification des comptes.

L'arrêté interministériel du 29 octobre 2020 relatif au calendrier d'arrêtés des comptes des collectivités territoriales et de leurs groupements admis à participer à l'expérimentation de la certification des comptes, sans modifier la date légale de fin de la journée complémentaire fixée au 31 janvier N+1 invite les collectivités expérimentatrices à raccourcir de deux semaines la journée complémentaire afin de partager, au mieux, les temps d'intervention de chaque acteur (ordonnateur ; comptable public ; professionnel du chiffre) ; cette incitation à la réduction de la journée complémentaire s'inscrit, dans un mouvement plus large au sein de la sphère publique, visant à réduire les délais de reddition des comptes des différentes entités (État, collectivités locales).

d) La phase des certifications des comptes par des commissaires aux comptes sur la base de cahiers des charges définis par la Cour des comptes

À l'issue de la phase d'accompagnement par les juridictions financières et par la DGFIP, les collectivités sont entrées dans la phase de certification conventionnelle par des commissaires aux comptes (CAC) pour les exercices 2020, 2021 et 2022.

Conformément à la convention signée au printemps 2016 par le Premier président de la Cour des comptes avec chaque collectivité, les modalités de l'expérimentation de la certification pour la période 2020-2022 ont été spécifiées par un avenant à la convention initiale.

Le choix du commissaire aux comptes a relevé de la collectivité après appel d'offres ; le cadre et les modalités de ces certifications ont été définis par un cahier des charges, en tenant compte des enseignements tirés des constatations établies lors de l'accompagnement mis en œuvre de 2017 à 2020.

Les mandats ont été attribués majoritairement aux cabinets d'audit Grant Thornton (huit mandats), Mazars (cinq mandats), Ernst and Young (quatre mandats) et Deloitte (quatre mandats) ; une collectivité locale a eu recours à un co-commissariat aux comptes.

Au cours de cette phase, la Cour des comptes a décidé d'intégrer dans le calendrier de clôture des comptes un dispositif spécifique visant à rendre un avis sur les travaux des professionnels du chiffre choisis lors de la certification conventionnelle.

Il s'agit pour la Cour des comptes de vérifier que les diligences du commissaire aux comptes sont conformes au cahier des charges et, pour ce faire, d'accéder au dossier de travail de ce dernier ; les commissaires aux comptes sont ainsi auditionnés devant la formation inter-juridictions. Suite à ces travaux et vérifications, la Cour des comptes délivre à l'ordonnateur une attestation de conformité des travaux du CAC au cahier des charges, sans jugement, au fond, sur l'opinion délivrée par le professionnel du chiffre sur les comptes audités.

Dans ce cadre, la Cour des comptes a ainsi, en moyenne, relevé plus de sept motifs d'exception à la conformité au cahier des charges.

2. Les différentes procédures conventionnelles expérimentées par les collectivités ont donné lieu à la délivrance des premiers rapports d'opinion par des commissaires aux comptes

En accord avec la Cour des comptes, les collectivités avaient le choix de poursuivre l'expérimentation en soumettant leurs comptes soit à une certification conventionnelle, soit à un examen limité, à des attestations particulières ou à une présentation des comptes¹⁰.

a) Si la mission contractuelle de certification a été majoritairement retenue, d'autres dispositifs d'assurance ont été expérimentés par les collectivités

Concernant initialement 25 collectivités de toutes catégories (et de toutes tailles) listées dans l'arrêté du 10 novembre 2016 (annexe n°1), l'expérimentation a conduit 22 collectivités à poursuivre la voie de la certification conventionnelle.

Cette certification conventionnelle est prévue par les normes professionnelles, contenues dans le référentiel normatif de l'ordre des experts-comptables, notamment la norme professionnelle applicable à la mission d'audit d'états financiers qui reprend les normes internationales d'audit (ISA).

La première année de certification, les prestations comprennent également le contrôle du bilan d'ouverture conformément à la norme internationale d'audit 510.

Une collectivité s'est saisie de la possibilité qui était offerte de procéder à la nomination de deux professionnels du chiffre.

Cette mission de certification conventionnelle a pour objectif de permettre au professionnel du chiffre d'exprimer une assurance raisonnable sur la conformité des états financiers au référentiel comptable applicable.

Deux collectivités ont adopté des formules donnant une assurance moindre qu'une certification :

- le Syndicat des énergies du Morbihan (SDEM) a choisi la formule de l'examen limité des comptes.

Cette mission est une mission d'assurance de niveau modéré permettant de s'assurer que, suite à l'examen par le professionnel, aucun élément n'a été relevé de nature à remettre en cause la cohérence et la vraisemblance des comptes au regard du référentiel comptable applicable.

- La commune de Sarreguemines a opté pour la formule de l'attestation particulière.

La mission consiste en un examen ciblé visant à repérer d'éventuelles anomalies significatives. Le niveau d'assurance recherché dépend de ce qui est convenu entre les parties. Les travaux du professionnel du chiffre portent sur l'examen de certains cycles préalablement choisis par la Cour des comptes. Pour l'exercice 2020, l'audit a porté sur les cycles « produits de fonctionnement » et « actif immobilisé » et, pour l'exercice 2021, sur les cycles « charges d'intervention » et « charges de personnel ».

Si le cahier des charges a ouvert la possibilité d'une intervention soit d'un CAC, soit d'un expert comptable, les collectivités ont eu recours exclusivement à des commissaires aux comptes pour la certification de leurs comptes.

b) Quelques situations particulières sont à souligner

La taille (375 habitants) et les enjeux financiers associés (10 k€ de total du bilan au 31/12/2020 et au 31/12/2021) de la commune de Fournels (Lozère) n'ont pas rendu opportune la soumission à

¹⁰ Cette prestation a pour objectif de permettre au professionnel de l'expertise comptable (norme professionnelle 2300) d'exprimer une assurance modérée sur la cohérence et la vraisemblance des comptes annuels ; ce dispositif n'a été retenu par aucune des collectivités expérimentatrices de la certification des comptes.

un exercice de certification. Dès lors, il a été convenu que cette commune serait admise à opter pour la présentation par le comptable public d'une synthèse de la qualité des comptes devant son conseil municipal (dispositif sous le pilotage de la DGFIP). Cette procédure consiste en une explication orale et synthétique à portée pédagogique, par un représentant de la DGFIP, des comptes d'une collectivité au moment de l'approbation des comptes par l'assemblée délibérante (cf. point B.2 *infra*).

La ville de Paris a quant à elle décidé, courant 2020, de décaler d'un an son entrée dans le premier exercice de certification.

3. Les opinions formulées par les commissaires aux comptes à l'issue des deux premiers exercices de certification expérimentale mettent en évidence le caractère exigeant et progressif de la démarche de fiabilisation des comptes

a) La première année de certification des comptes n'a globalement pas permis de certifier les comptes, invitant les collectivités à s'inscrire dans une démarche de progrès (exercice 2020)

Le premier exercice de certification des comptes locaux (exercice 2020), qui a concerné 21 collectivités¹¹ (cf. *supra*), a été marqué par une situation d'« impossibilité de certifier » les comptes des collectivités locales concernées (à l'exception de la région des Pays de Loire qui a fait l'objet d'une « certification avec réserves »).

Le tableau ci-dessous récapitule les principaux sujets de limitation et leur importance en termes d'occurrences :

Thème de limitation	Nombre d'occurrences
Immobilisations (inventaire, amortissement, antériorité des immobilisations, immobilisations en cours, subventions versées)	21 occurrences
Fonds propres (antériorité, dotations, subventions d'investissement reçues, complexité des sujets)	20 occurrences
Produits, taxes, impôts, dotations	20 occurrences
Engagements hors bilan	12 occurrences
Disponibilités	9 occurrences
Charges d'interventions / de fonctionnement (RSA, aides sociales, rattachements)	9 occurrences
Immobilisations financières	7 occurrences
Provisions pour risques et charges	8 occurrences

Les ordonnateurs et comptables publics concernés se sont fortement mobilisés pour cet exercice dans un contexte marqué par la crise sanitaire et par le report des dates d'élections régionales et départementales conduisant au report des dates d'approbation des comptes des départements et régions du 30 juin au 31 juillet 2021.

Ce premier exercice de certification a néanmoins mis en évidence la difficulté, pour certaines collectivités, de respecter les différentes échéances calendaires fixées à la fois par le code général

¹¹ Parmi les 25 collectivités expérimentatrices initialement prévues, n'ont pas participé à l'expérimentation de la certification des comptes 2020 (en 2021) : les communes de Fournels et de Sarreguemines, la Ville de Paris et le Syndicat des énergies du Morbihan.

des collectivités locales et par l'arrêté interministériel du 29 octobre 2020 relatif au calendrier de clôture des comptes des collectivités territoriales.

De fait, certains exécutifs ont dissocié l'adoption de leur compte administratif de l'opinion du commissaire aux comptes (CAC), ce qui n'est pas l'orientation recherchée ; d'autres collectivités ont rencontré des difficultés internes conduisant au non-respect du calendrier.

En cible, l'absence d'attestation de conformité au cahier des charges, comme proposé par la Cour des comptes¹², devrait permettre une meilleure maîtrise du calendrier de clôture et d'arrêté des comptes.

Les différents acteurs (ordonnateurs, comptables publics et CAC) n'ont pas toujours bien appréhendé leur rôle respectif et leur positionnement dans le calendrier d'arrêté des comptes.

Par ailleurs, certains CAC semblent avoir eu des difficultés à appréhender le secteur public local et ses spécificités (terminologiques, organisationnelles, budgétaires et comptables).

Ainsi, les demandes d'ajustement du CAC n'ont pas toutes pu être satisfaites par les collectivités locales, certaines d'entre elles nécessitant par exemple l'ouverture de crédits ou le respect de règles de formalisme (par exemple en matière de provisions), impliquant une délibération en assemblée délibérante qui ne pouvait être prise faute de temps. Les CAC ont été surpris de l'imbrication très étroite des volets « budgétaire » et « comptable » au sein des comptes des collectivités locales (« monisme »).

Une partie des exécutifs n'a pas été surprise des conclusions, ayant assimilé le fait que la démarche s'inscrivait dans une trajectoire d'amélioration de long terme ; d'autres ont fait part de leur déception eu égard à l'investissement consenti.

Pour la quasi-totalité des collectivités, et sans que cela constitue une surprise au regard de l'expérience de la certification des comptes des hôpitaux, le cycle « immobilisations » fait l'objet de réserves pour limitations pour, notamment, défaut de suivi d'inventaire, défaut d'ajustement de l'inventaire avec la comptabilité générale, défaillance dans le suivi individualisé des subventions d'équipement versées ou insuffisante intégration des immobilisations en cours.

Le cycle « fonds propres » concentre également des réserves dans la mesure où les CAC ont eu des difficultés à remonter la piste d'audit au-delà d'un certain nombre d'années, la documentation et les pièces justificatives des opérations faisant défaut.

Enfin, deux réserves, dites « exogènes » parce que les collectivités locales ne disposent pas des leviers d'action directs pour les lever, ont été relevées de façon récurrente : relevant des cycles « trésorerie » et « recettes fiscales », elles sont contestées par la DGFIP, car elles concernent des processus propres à l'État et outrepassent le périmètre d'intervention des CAC :

- Sur le cycle « trésorerie », les CAC relèvent ainsi leur difficulté à reconstituer le solde de disponibilités de la collectivité avec le relevé Banque de France du comptable public. Les spécificités organisationnelles et financières (absence de compte bancaire dédié pour une collectivité locale ; existence d'un double circuit bancaire et comptable dans les relations financières État - collectivités locales) rendent impraticable l'exercice d'ajustement bancaire.

La création de comptes bancaires individuels pour « les activités administratives des entités publiques locales », qui pourrait être une réponse partielle à la difficulté soulevée par les CAC, est expertisée depuis de nombreuses années ; elle requiert de revoir l'ensemble des processus (adaptations applicatives ; révision des circuits financiers ; réorganisation des services de la DGFIP ; etc.). Si certains établissements publics de santé bénéficient d'un compte de dépôt de fonds au Trésor dédié à certaines de leurs opérations, cette situation est liée aux spécificités de leur activité, notamment au recouvrement de leurs recettes (dispositif de « DFTisation partielle »). Cette exception n'a pas, à ce stade, vocation à être étendue aux collectivités expérimentant la certification de leurs comptes.

12 Cf. bilan définitif de la Cour des comptes (chapitre I partie II-A-4 ; page 29).

- Concernant la question des recettes fiscales, la DGFIP a rappelé qu'il n'était pas envisageable que les CAC portent leurs investigations sur un cycle qui est du ressort de l'État et est déjà investigué, par la Cour des comptes, dans le cadre de la certification de ses comptes.

Il n'est, en outre, pas envisageable, comme le propose la Cour des comptes¹³, que la mission « risques et audits » (MRA) de la DGFIP réalise des audits de dispositifs précis de maîtrise des risques des collectivités locales.

Ces réserves, dites « exogènes », sont fortement contestées par les collectivités locales, en ce qu'elles ne traduisent pas la densité des travaux qu'elles ont menés depuis 2017.

b) La deuxième année de certification des comptes a donné lieu à des travaux concertés visant à sortir de l'impossibilité de certifier les comptes (exercice 2021)

Au cours de la deuxième année, sur un périmètre de 22 collectivités ayant fait le choix d'une certification conventionnelle, 14 collectivités ont vu leurs comptes certifiés avec réserves et 8 demeurent avec une impossibilité de certifier leurs comptes.

Par catégories de collectivités, le nombre moyen de réserves ou de motifs d'impossibilité de certifier diminue (entre les deux exercices, ce chiffre évolue respectivement de sept à cinq pour les communes, de sept à six pour les établissements publics de coopération intercommunale et de neuf à sept pour les régions et les départements¹⁴).

Profitant d'un « effet d'apprentissage », tant pour les collectivités locales que pour les commissaires aux comptes, le deuxième exercice de certification des comptes s'est déroulé selon un calendrier bien mieux maîtrisé ; les collectivités locales n'ont pas eu à reconduire la campagne des appels d'offres intervenue tardivement lors du premier exercice. Dès l'automne 2021, les professionnels du chiffre ont ainsi pu intervenir sur les travaux d'audit.

La plupart des collectivités ont approuvé leurs comptes à la fin du mois de juin et ont pu soumettre, à leur assemblée délibérante, le rapport d'opinion du CAC en même temps que l'approbation des comptes. Une collectivité se distingue néanmoins, la présentation du rapport d'opinion par le CAC étant prévue trois mois après l'approbation des comptes. Enfin, dans certains cas, les travaux du CAC ont été préalablement présentés en Commission des finances en présence du commissaire aux comptes.

À ce stade, néanmoins, la compréhension par les élus de l'exercice de certification, de ses enjeux et de ses intérêts ne semble pas toujours pleinement acquise. Le risque de politisation de la démarche est pointé par certains interlocuteurs au sein des collectivités. Un comptable public fait, en outre, état du faible intérêt porté aux conclusions du CAC, attesté par l'absence de question à l'issue de l'intervention de vingt minutes du CAC devant les élus.

La levée de la majorité des constats d'impossibilité de certifier les comptes est liée à l'approfondissement concerté des travaux sur les points d'audit identifiés lors du premier exercice de certification des comptes ; les travaux menés par les collectivités locales, en relation avec leur comptable public, y ont fortement contribué.

S'agissant des réserves « exogènes », les échanges avec la Cour des comptes, les collectivités, les comptables et la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) se sont poursuivis en associant étroitement le service de la fonction comptable de l'État (DGFIP), en charge du pilotage de la certification des comptes de l'État, pour dégager des pistes de progrès et préparer le deuxième exercice d'expérimentation de la certification des comptes.

Pour répondre aux réserves liées au cycle « trésorerie », le référentiel M57 applicable au 1^{er} janvier 2022 a été modifié à la demande des CAC : dans le tome 1 « Le cadre comptable » du référentiel M57, en adéquation avec la norme 10 « Trésorerie » examinée par le Conseil de

¹³ Cf. bilan définitif de la Cour des comptes (chapitre II partie III-B-2-b ; page 71).

¹⁴ Selon une étude Cour des comptes présentée en Comité de fiabilité des comptes locaux (instance présidée par la DGFIP regroupant la DGCL, des représentants de la Cour des comptes et des associations d'élus) du 28 juin 2022.

normalisation des comptes publics (CNoCP), les termes « flux bancaires » et « rapprochement bancaire » ont ainsi été supprimés.

Par ailleurs, la DGFIP a mis à jour en 2022 une fiche relative aux contrôles d'ajustement de la trésorerie des collectivités locales et des établissements publics locaux avec la comptabilité de l'État visant à permettre la communication du relevé Banque de France aux CAC tout en rappelant le principe de dépôt de fonds au Trésor qui rend inopérant un rapprochement bancaire (ou une circularisation bancaire).

Cela s'est traduit, à quelques exceptions près, par la levée de la réserve sur la trésorerie pour la plupart des collectivités pour lesquelles une limitation avait été formulée dans les rapports d'opinion de l'exercice 2020.

En outre, répondant aux demandes exprimées par les ordonnateurs, les comptables et les commissaires aux comptes, la DGFIP et la DGCL ont diffusé, en mars 2022, une note interministérielle DGCL / DGFIP en date du 31 janvier 2022 visant :

- à rappeler le référentiel applicable à l'entité certifiée (M57, voire M4 et/ou M22, le cas échéant, pour les budgets annexes concernés) et le périmètre de ses états financiers opposables aux commissaires aux comptes ;
- à préciser les modalités comptables d'ajustement des comptes des collectivités suite aux observations d'audit formulées par les CAC au-delà de la journée complémentaire (telles que la comptabilisation de l'oubli d'ajustement d'une provision, notamment) ;
- et, enfin, à indiquer les modalités de justification auprès des commissaires aux comptes de certains postes présentant une forte antériorité. Ainsi, l'audit de certains postes du bilan (subventions d'investissement versées et fonds propres) est limité aux opérations de moins de cinq ans au 31 décembre 2021.

En outre, début 2022, le régime des provisions a été simplifié par le décret n° 2022-1008 du 15 juillet 2022 portant diverses mesures relatives aux dotations de l'État aux collectivités territoriales, à la péréquation des ressources fiscales, à la fiscalité locale et aux règles budgétaires et comptables applicables aux collectivités territoriales, qui prévoit, en son article 11, la suppression de l'obligation pour les assemblées délibérantes de délibérer pour autoriser la constitution, l'ajustement ou la reprise d'une provision sous certaines conditions et donne cette compétence à l'exécutif.

Enfin, il est à noter :

- que les comptes de la ville de Paris ont été certifiés avec réserves au terme de la première année d'expérimentation de la certification par cette collectivité ;
- que les comptes de la commune de Sarreguemines sont certifiés sans réserve dans le cadre de l'attestation particulière ; les deux exercices soumis à l'expérimentation ne sont toutefois pas comparables, les cycles choisis ayant évolué.

Parallèlement à ces évolutions positives quant aux opinions formulées par les commissaires aux comptes au titre de l'exercice 2021, des réserves demeurent, plus spécifiquement sur les cycles « Immobilisations », « Fonds propres », « Impôts et taxes » et « Engagements hors bilan ».

B. La DGFIP pilote l'expérimentation des dispositifs dits « alternatifs » à la certification qui pourraient constituer des outils d'amélioration de la qualité comptables pour un grand nombre de collectivités n'ayant *a priori* pas vocation à bénéficier, en cible, d'une certification de leurs comptes ; la DGFIP a, parallèlement, mis en place un indicateur de pilotage des comptes (IPC) rénové.

Dans le cadre de l'expérimentation, la DGFIP a proposé d'expérimenter à compter de 2019 deux formules de fiabilisation des comptes pour des collectivités qui n'auraient pas vocation à soumettre leurs comptes à une procédure de certification : l'attestation de fiabilité des comptes et la synthèse de la qualité des comptes. Par ailleurs, elle a complété son offre de service à l'intention des collectivités locales par la mise à disposition, à compter de 2021, d'un nouvel indicateur de qualité des comptes.

1. L'attestation de fiabilité peut emporter une garantie comparable à la certification conventionnelle

Dispositif « alternatif » à la certification proposé en expérimentation sous pilotage de la DGFIP en priorité à des collectivités de plus de 10 000 habitants, l'attestation de fiabilité a pour objectif de formuler une attestation d'assurance de la qualité des comptes, délivrée par un professionnel du chiffre, comprenant un volet «conformité au référentiel comptable» et un volet «contrôle interne».

L'expérimentation est conduite dans un cadre pluri-annuel et sur un périmètre limité de collectivités ; au lancement de l'expérimentation en 2019, 47 collectivités (non participantes dans une certification ou une synthèse de la qualité des comptes) se sont engagées dans l'expérimentation de l'attestation de fiabilité.

La formule expérimentée comporte deux phases :

- tout d'abord, un diagnostic conjoint de la qualité des comptes réalisé par un auditeur de la DGFIP et un auditeur de la collectivité ; ce diagnostic s'appuie sur un kit d'audit.

Dans le cadre de l'expérimentation de l'attestation de fiabilité, il a été convenu que deux cycles comptables¹⁵, au choix de la collectivité, puissent être diagnostiqués. Les résultats de ce diagnostic doivent être présentés à l'assemblée délibérante.

Cette phase initiale des travaux s'est déroulée jusqu'à la fin du premier semestre 2020.

- à l'appui des constats issus de l'audit conjoint, la collectivité doit bâtir un plan d'actions à l'issue duquel elle s'engage à demander soit une attestation de fiabilité à un expert-comptable (ou un commissaire aux comptes), soit un audit conjoint de suivi conduit selon la même méthode que le diagnostic initial, c'est-à-dire avec la DGFIP (ne valant pas « attestation de fiabilité »). Les conclusions de ces travaux doivent également être portées à la connaissance de l'assemblée délibérante.

Les exercices 2020 et 2021 ont été consacrés à la mise en œuvre des actions avec un suivi régulier assuré par la DGFIP ; l'expérimentation s'est poursuivie, en 2022, par le choix et/ou la réalisation d'un audit conjoint de suivi ou, pour quatre collectivités locales, par l'intervention d'un commissaire aux comptes pour délivrer une attestation de fiabilité offrant une garantie comparable à la certification sur un périmètre limité aux cycles étudiés.

¹⁵ Cycles comptables au choix de la collectivité parmi les sept cycles suivants : fonds propres, immobilisations (corporelles et incorporelles, financières), régies, trésorerie, produits et créances, charges et dettes, stocks).

2. La synthèse de la qualité des comptes réalisée par le comptable (ou le conseiller aux décideurs locaux) et présentée devant l'organe délibérant, est une formule qui s'adressait prioritairement à des entités de moins de 10 000 habitants ; son périmètre a été progressivement élargi depuis 2019.

Formule alternative à la certification des comptes, la synthèse sur la qualité des comptes consiste en une présentation orale devant l'assemblée délibérante (ou la commission des finances) dans le cadre de l'approbation du compte de gestion et du compte administratif (et, en cible, du compte financier unique). Elle porte exclusivement sur la qualité comptable des comptes de l'exercice clos de la collectivité locale ; les travaux menés sont strictement limités à l'examen de la qualité comptable de thèmes pré-sélectionnés et à leur conformité à l'instruction budgétaire et comptable en vigueur.

En effet, la réglementation du secteur public local ne prévoit aucune communication du comptable public à l'assemblée délibérante en dehors du compte de gestion sur chiffres, contrairement aux établissements publics nationaux et aux établissements publics locaux d'enseignement.

Les services locaux de la DGFIP disposent, pourtant, d'une connaissance de leurs collectivités, d'outils et d'indicateurs qui peuvent être mobilisés dans le cadre d'une présentation relative à la qualité comptable qui pourrait être délivrée à la collectivité (indice de pilotage des comptes ; contrôles comptables automatisés (ou CCA) de l'application HELIOS, restitutions du contrôle hiérarchisé de la dépense, situation de l'inventaire, etc.) par le conseiller aux décideurs locaux ou leur comptable public, sur la base d'un travail réalisé par le second.

La synthèse de la qualité des comptes vise ainsi à mettre en exergue, de façon objective, aussi bien les principaux points positifs que négatifs et valorise les travaux de fiabilisation comptable entrepris par la collectivité locale (ainsi que les résultats obtenus) ; après échanges avec les équipes de gestion de la collectivité sur la base d'un premier travail écrit, le comptable public ou le conseiller aux décideurs locaux s'attache à expliciter les enjeux et, dans la mesure du possible, à proposer une démarche de progrès pour les thèmes dont la qualité comptable demeure perfectible (proposition des « axes de progrès »).

Ce dispositif a vocation à s'appuyer sur un modèle normalisé examinant différentes thématiques centrées sur la qualité comptable (principaux postes du bilan, certains principes comptables comme le rattachement des charges à l'exercice par exemple, examen des soldes comptables, etc.) et réalisé avec des outils dédiés du comptable (rapport sur le contrôle hiérarchisé de la dépense ; le contrôle allégé en partenariat ; les contrôles comptables automatisés et l'indice de pilotage comptable).

Le choix d'un exercice normé permet de sécuriser les ordonnateurs comme les comptables et garantit que chaque collectivité soit traitée de façon identique.

D'exigence moindre que la certification et que l'attestation de fiabilité, ce dispositif n'emporte pas la délivrance d'une assurance au sens technique du terme dans la mesure où le rapport de synthèse sur la qualité des comptes est produit par le comptable public, teneur des comptes de la collectivité, sans recours au processus d'audit.

Une expérimentation annuelle de ce dispositif a été menée en 2020, 2021 et 2022 auprès d'entités volontaires, recensées et accompagnées par la DGFIP (6 en 2020, 75 en 2021 et 182 en 2022).

Les travaux ont été conduits chaque année auprès de collectivités nouvelles, à l'exception de la commune de Fournels (Lozère), seule entité bénéficiant d'une synthèse annuelle de ses comptes car inscrite dans l'expérimentation de la certification des comptes encadrée par la loi Notré.

Dans sa conception d'origine, ce dispositif s'adressait *a priori* aux collectivités (communes et EPCI) de la strate de 3 500 à 10 000 habitants. Compte tenu des retours positifs, dès 2022, cette expérimentation a été étendue à 58 entités (communes ou EPCI) de plus de 10 000 habitants ; ces dernières font, par ailleurs, désormais obligatoirement l'objet d'un état des lieux de leur dispositif de contrôle interne comptable et financier, sous forme d'un questionnaire complété par

l'ordonnateur visant à présenter, en la matière, la situation de sa collectivité (mais qui ne conduit pas à l'émission d'un avis).

Sur la base des retours positifs des ordonnateurs et comptables, le Comité de fiabilité des comptes locaux a validé, fin juin 2022, la reconduction de l'expérimentation, en 2023, sur les comptes de l'exercice 2022, auprès d'un panel élargi de collectivités locales (cf. *infra*).

3. L'indicateur de pilotage comptable (IPC) est le nouvel indice permettant de restituer la qualité des comptes du secteur local et sa progression.

La DGFIP met à la disposition de son réseau comptable, depuis 2012, un indicateur destiné à mesurer, sous forme d'une note chiffrée, les conditions de respect de la réglementation budgétaire et comptable pour les entités suivies ; les informations support de cette note sont celles qui sont issues des états financiers de la collectivité locale (tout particulièrement ceux qui sont produits par le comptable public).

Dans le contexte de l'expérimentation de la certification et de fiabilisation des comptes locaux, le Comité de fiabilité des comptes locaux a souhaité, en 2018, expertiser les conditions d'amélioration de cet indicateur.

Calculé « à blanc » sur les comptes de l'exercice 2020 et communiqué pour information en 2021, l'indicateur de pilotage comptable (IPC) a ainsi remplacé définitivement l'indice de qualité des comptes locaux (IQCL) en 2022 (calcul sur les comptes 2021) en tant qu'indicateur de pilotage de la DGFIP permettant de retracer la qualité comptable dans le secteur public local et d'en mesurer la progression annuelle.

Ce nouvel indicateur présente l'avantage d'une mise à disposition plus précoce et d'une construction moins complexe en facilitant la lisibilité ; il est restitué, individuellement ou de manière agrégée, sous forme d'une note chiffrée sur 100.

L'indicateur est établi sur un périmètre large : il s'applique ainsi à l'ensemble des communes, départements, régions, groupements à fiscalité propre, établissements publics de santé, établissements sociaux et médico-sociaux, services publics industriels et commerciaux et services d'incendie et de secours.

Il vise à donner un éclairage sur la comptabilité de chaque collectivité au travers de l'examen de 33 points de contrôles répartis en sept thèmes, proches des cycles comptables (immobilisations, provisions et dépréciations, fonds propres et subventions, stocks, trésorerie, comptes de tiers, produits et charges). Reposant sur le respect de la réglementation budgétaire et comptable, l'élaboration de l'indicateur ne peut être contestée par les ordonnateurs.

L'indicateur s'appuie sur les contrôles comptables automatisés (CCA) de l'application HELIOS. Les contrôles comptables automatisés (CCA) sont des contrôles issus de formules de calcul exploitant les données comptables saisies dans l'application HELIOS ; ils signalent des anomalies dans la mise en œuvre de la réglementation formalisée dans les différentes instructions budgétaires et comptables (voire dans certains cas des anomalies potentielles). En ce sens, ils constituent l'un des outils essentiels d'amélioration de la qualité des comptes locaux. Ces contrôles visent à mettre en évidence les points forts et les points faibles permettant d'identifier les marges de progrès et de suivre les améliorations.

Néanmoins, l'indicateur (IPC) ne constitue pas un label de qualité des comptes, ni un critère exclusif d'appréciation de leur fiabilité. Ainsi, l'indicateur (IPC) n'appréhende pas la qualité du dispositif de maîtrise des risques comptables et financiers mis en œuvre au sein des services de l'ordonnateur ou encore la qualité de gestion ou de financement de la collectivité.

Il a pour but de mettre en évidence des points de fragilité réglementaires et d'enrichir le partenariat ordonnateur – comptable de points d'amélioration de la qualité des états financiers.

S'il constitue une démarche radicalement différente du processus de certification (et de ses dispositifs « alternatifs »), tant dans l'approche méthodologique que dans l'objet des contrôles ou du périmètre des collectivités ciblées, la mise à disposition de cet indicateur

constitue néanmoins un outil visant à améliorer la qualité des comptes des collectivités locales au regard de son périmètre très large d'intervention.

II. Les principaux enseignements de l'expérimentation de la certification des comptes publics locaux et des dispositifs « alternatifs » à la certification

A. La certification des comptes constitue un levier de renforcement de la démarche de maîtrise des risques et d'approfondissement de la relation ordonnateur-comptable, mais engendre des charges financières et humaines non négligeables

1. L'expérimentation de la certification des comptes a permis des progrès notables, notamment en matière de contrôle interne, au sein des collectivités

Dès la phase des diagnostics globaux d'entrée et des rapports d'examen ciblés, la mise en évidence d'insuffisances dans le contrôle interne par les juridictions financières a conduit les collectivités à mener des travaux pour renforcer leurs procédures, cartographier leurs risques et ainsi s'inscrire dans une démarche de renforcement de la maîtrise des risques.

L'expérimentation de la certification des comptes conjuguée à la démarche proactive des administrations d'État dans ce domaine, induit ainsi un changement dans les habitudes de travail des acteurs de la chaîne financière avec des effets vertueux sur les pratiques de gestion.

La phase de certification des comptes par des commissaires aux comptes qui s'en est suivie a également constitué un levier incitatif pour appuyer la démarche de renforcement du contrôle interne, socle de la démarche d'audit externe.

De fait, les collectivités ont été incitées à revoir leurs process (documentation des procédures, description et positionnement des contrôles dans les logigrammes ; renforcement du système d'information ; contrôles de traçabilité), à dépasser l'approche budgétaire au profit d'une approche plus bilantielle visant à développer une meilleure connaissance de leur patrimoine et à fiabiliser les données en rapprochant l'inventaire physique et l'inventaire comptable, à recenser les risques auxquels elles sont exposées et à en assurer la couverture par des provisions.

Du point de vue de la qualité des comptes, certains comptables publics ont souligné dans les questions et constats du CAC un moyen de faire progresser la régularité et la sincérité des comptes, en obligeant à réviser les règles en vigueur au sein de la collectivité, à apurer certaines opérations anciennes, ou encore à optimiser certaines pratiques au sein du poste comptable dans des délais plus courts que ce qui pouvait être envisagé précédemment.

2. La démarche contribue à approfondir la relation entre l'ordonnateur et le comptable public en vue de l'amélioration de la qualité des comptes

Le processus de certification des comptes des collectivités locales conforte le rôle d'expertise des services de la DGFIP et la fonction d'accompagnement du comptable public. Celui-ci doit être considéré comme un partenaire de la collectivité : plusieurs comptables ont ainsi souligné que, du fait de la certification, les relations avec les services de l'ordonnateur se sont trouvées approfondies et resserrées.

Consciente qu'une relation fluide entre l'ordonnateur et le comptable constitue un gage de réussite dans l'atteinte de leurs objectifs communs, la DGFIP renforce et modernise depuis une dizaine d'années son partenariat avec les décideurs publics locaux en s'engageant contractuellement à leurs côtés sur des objectifs opérationnels, *via* des conventions de partenariat.

Les conventions de partenariat s'adressent ainsi à tous les organismes publics locaux : en fonction de sa taille ou de ses enjeux, une collectivité locale ou un établissement public local peut signer avec son comptable public et sa direction locale des finances publiques une convention de services comptables et financiers (CSCF) ou un engagement partenarial (EP) pour les collectivités de taille plus modeste.

Dans le cadre de ce partenariat ordonnateur – comptable, des fiches « action » ont été diffusées, conçues de manière à balayer la démarche de fiabilité des comptes et de contrôle interne comptable et financier dans une optique de certification. Toutes les collectivités souhaitant signer une CSCF sont encouragées à les utiliser ; une version allégée de ces fiches peut être utilisée dans le cadre de la signature des engagements partenariaux.

Exhaustives et pédagogiques, ces fiches « action » constituent un support de dialogue avec les ordonnateurs des collectivités locales, notamment dans le cadre de la mise en place d'une démarche de contrôle interne comptable à partir d'un diagnostic partagé des processus à forts enjeux.

Au 31 décembre 2021, 174 conventions de services comptables et financiers sont actives (dont 7 sont conclues avec les régions, 49 avec les départements, 36 avec les établissements publics de coopération intercommunale, 28 avec les communes et 54 avec les établissements publics de santé) ; près de 90 % d'entre elles comportent au moins un axe dédié à la fiabilisation et à la qualité comptable. Parallèlement, 793 engagements partenariaux actifs sont recensés (dont 573 avec les communes et 146 avec les établissements publics de coopération intercommunale).

3. La certification des comptes engendre des charges financières et humaines non négligeables

a) Un exercice qui engendre une forte mobilisation

Comme cela a été souligné dès le bilan intermédiaire (cf. annexe n°3), la charge de travail imposée par la certification des comptes est importante, tout particulièrement pour les ordonnateurs concernés ainsi que pour les comptables publics.

Par la voie de leurs associations représentatives, toutes les collectivités soulignent ainsi que les travaux liés à la certification ne peuvent être réalisés à effectif constant ; ces contraintes sont notamment liées à la nécessité de répondre aux nombreuses sollicitations du commissaire aux comptes (CAC), souvent dans des délais contraints, au cours d'une période également dédiée à la préparation budgétaire.

Sont mentionnées infra quelques situations exposées par des collectivités locales :

- une région a instauré une direction de projet, composée de deux personnes, considérant que le dispositif reste sous-dimensionné par rapport aux exigences de la démarche. En effet, certains sujets requièrent des travaux importants ; tel est le cas pour les immobilisations, les subventions d'investissement et les sujets comptables associées (amortissements ; mise en service des actifs financés ; etc.) ;
- certaines communes ont dû soit recruter un agent, soit mobiliser un à deux agents à temps complet selon la taille de la collectivité ;
- une autre collectivité a mobilisé deux auditeurs internes sur la certification, dont un spécialement dédié aux relations avec le service de gestion comptable et avec le CAC ;
- lorsque le service « finances » est commun à la commune et à l'établissement de coopération intercommunale (EPCI) de rattachement, une collectivité témoigne du fait que la mobilisation des équipes en faveur de la commune en certification n'a pu se faire qu'au détriment de la qualité comptable au sein de l'EPCI (« effet d'éviction »).

En termes de charge de travail et de mobilisation des équipes, il convient de distinguer le coût d'entrée dans la démarche, qui est élevé en raison des travaux de fiabilisation et du délai pour l'acculturation des équipes d'audit, et le coût plus soutenable de la poursuite de la certification sur le moyen terme (« certification en gestion »).

Les associations représentatives des collectivités, ainsi que les comptables publics sollicités reconnaissent qu'en rythme de croisière, les travaux demandent *a priori* des efforts moins soutenus mais non négligeables, ce que confirme le retour d'expérience des comptables hospitaliers, voire des comptables de l'État.

Une région mentionne ainsi qu'elle traitera les réserves qui lui sont faites avec moins de pression dans les années à venir. La question du renouvellement des équipes d'audit suscite néanmoins des inquiétudes, là aussi corroborées par certains comptables hospitaliers.

b) Le retour d'expérience des comptables publics hospitaliers

L'expérience acquise par les comptables publics d'établissements publics de santé (EPS) depuis le lancement en 2010 des travaux de fiabilisation et de préparation à la certification des comptes concernés peut être utilement mobilisée.

En effet, les premiers EPS ayant vu leurs comptes soumis à certification dès l'exercice 2014, les postes comptables concernés disposent aujourd'hui d'un recul important sur l'exercice.

Certains d'entre eux témoignent de difficultés liées au renouvellement fréquent des équipes de CAC, à leur manque d'expérience, à des difficultés de communication avec eux générant des tensions, au manque de plus-value technique, de pédagogie et d'accompagnement au regard du coût supporté et de la mobilisation pour l'exercice des cadres et agents les plus expérimentés du service, au détriment d'autres missions.

Cependant, aux yeux de la majorité des comptables concernés, ces constats ne remettent pas en cause l'apport de l'exercice de certification dans la fiabilisation des comptes et l'amélioration des processus par les établissements publics de santé.

c) Le suivi des coûts de la certification

La Cour des comptes a insisté sur la nécessité, tant pour les collectivités locales que pour les services de l'État, d'instaurer des outils visant à déterminer le coût de mise en œuvre du dispositif expérimental de certification des comptes (cf. point 3.4 du bilan intermédiaire joint en annexe n° 3).

Concernant les coûts directs, le suivi par les collectivités a été très hétérogène ; les coûts directs recensés concernent essentiellement les honoraires des commissaires aux comptes.

La Cour des comptes a procédé à un recensement des coûts induits ; ces estimations, présentées dans son bilan définitif¹⁶, présentent des coûts relatifs à la phase d'accompagnement (de 35 k€ à 448 k€ selon le type de collectivités) et des coûts relatifs à la phase de certification (de 100 k€ à 700 k€ selon le type de collectivités).

En outre, la Cour des comptes a évalué le montant des honoraires des commissaires aux comptes à 0,13 % des charges de fonctionnement de la collectivité (en moyenne), ces montants étant variables selon le type de collectivités (de 0,04 % pour les départements à 0,4 % pour les communautés de communes). Les honoraires moyens réellement constatés varient de 28 k€ (pour un budget de fonctionnement inférieur à 20 M€) à 904 k€ (pour un budget de fonctionnement compris entre 5 Md€ et 10 Md€). Ces honoraires sont inférieurs, en moyenne, de 54 % à ceux estimés par la CNCC avant appel d'offres.

Par ailleurs, selon l'Association des maires de France (AMF), sans que ces éléments aient pu être vérifiés, les honoraires qui ont été négociés pour la période expérimentale seraient inférieurs aux coûts d'une démarche de certification légale ; selon la taille de la collectivité, l'AMF avance une fourchette d'honoraires s'établissant entre 30 000 € et 100 000 € par an.

¹⁶ Cf. tableau n°24 de l'annexe n°14 du bilan définitif de la Cour des comptes.

Parallèlement, la DGFIP a estimé *a minima* pour son réseau (services centraux, directions locales et comptables assignataires des collectivités expérimentatrices) à plus de 7 600 jours/homme l'effort consacré au suivi et à la mise en œuvre du dispositif entre novembre 2016 (arrêté de la liste des collectivités éligibles à l'expérimentation) et le 30 juin 2022 ; ces données tiennent compte des coûts recensés lors du bilan intermédiaire (plus de 2 500 jours/hommes, cf. annexe n°3).

Ce chiffrage a été établi sur la base d'un recensement des charges induites tant par les directions locales et les comptables concernés que par les services d'administration centrale ; à ce titre, ont été recensés les réunions avec les expérimentateurs et partenaires, les travaux de mise à jour de fiches techniques, les mises à jour applicatives de l'application HELIOS et réglementaires (enrichissement progressif du référentiel M57), le traitement des demandes de l'équipe d'audit ainsi que les actions de formation et mutualisation.

Le coût de l'expérimentation de certification pour les services de la DGCL a été évalué à celui de trois agents.

Si les apports de la certification ne sont pas remis en cause, certaines collectivités s'interrogent sur les moyens consacrés à la certification au regard du contexte budgétaire des collectivités. L'AMF alerte ainsi sur l'importance des montants d'honoraires des CAC au regard des budgets des communes de « petite » taille.

Pour certaines collectivités locales, recourir à la certification implique d'opérer un choix ayant de fortes implications budgétaires, comme la renonciation à d'autres chantiers de modernisation essentiels.

Enfin, au-delà des coûts de mise en œuvre, des collectivités soulignent les conséquences budgétaires des régularisations comptables demandées par le commissaire aux comptes sur leurs résultats, qui leur font craindre des conditions moins favorables d'accès à l'emprunt pour financer leurs projets d'investissement ; tel est le cas des provisions supplémentaires comptabilisées engendrant une détérioration des résultats de la collectivité.

B. Les premières certifications confirment les contraintes liées à l'environnement budgétaire et comptable des collectivités locales relevés lors du bilan intermédiaire

1. Les contraintes liées au calendrier budgétaire

a) La date limite de prise en compte des décisions modificatives

La fiabilisation des comptes nécessite parfois de procéder à des enregistrements comptables qui se heurtent aux dates limites du calendrier budgétaire.

En effet, la réglementation prévoit que l'assemblée délibérante de la collectivité ne peut apporter au budget des modifications permettant d'ajuster les crédits de la section de fonctionnement que jusqu'au 21 janvier N+1.

L'absence d'ouverture possible de crédits budgétaires au-delà du 21 janvier peut constituer un frein pour certains ordonnateurs n'ayant pas anticipé, sur le plan budgétaire, les demandes d'ajustement formulées par les commissaires aux comptes, étant rappelé que certaines de ces demandes ne sont formalisées définitivement qu'au-delà de cette date.

b) La journée complémentaire

D'après les dispositions du CGCT (articles L. 1612-11, D. 5217-3, R. 71-111-2 et R. 72-102-2), les collectivités ont la faculté de prolonger la journée comptable du 31 décembre N jusqu'au 31 janvier de l'année N+1 pour suivre l'exécution des opérations concernant la section de fonctionnement, afin de permettre l'émission des mandats correspondant à des services faits au cours de l'exercice

considéré et des titres de recettes correspondants à des droits acquis à l'entité au cours dudit exercice, ainsi que l'exécution des opérations d'ordre de chacune des deux sections.

La DGFIP et la DGCL ont défini, en 2020, par arrêté interministériel du 29 octobre 2020, un calendrier de clôture des comptes dédié aux collectivités locales participant à l'expérimentation de certification des comptes (cf. § A.1. c) *supra*).

À l'issue de la journée complémentaire, les demandes d'ajustement formulées par les commissaires aux comptes ne peuvent plus se traduire par des émissions de mandats ou de titres de recettes. Un allongement de la durée complémentaire pour permettre des ajustements au-delà du 31 janvier ne semble pas une voie praticable, dès lors qu'il conduirait à une dégradation d'ensemble des conditions de gestion et de respect de l'exercice, d'autant plus que l'allongement devrait être très important pour permettre les ajustements qui peuvent être demandés jusqu'au mois de mai.

Une approche pragmatique a été proposée dans le cadre de l'expérimentation, qui vise à concilier la nécessité de procéder aux ajustements au plus proche de l'exercice, d'en tirer les conséquences « budgétaires », sans dégrader les conditions de gestion. Ainsi, à défaut de pouvoir modifier le résultat de l'exercice, la DGFIP et la DGCL ont convenu d'un traitement comptable en « situation nette » des ajustements demandés par les CAC¹⁷. Ce mode de comptabilisation des ajustements *via* les fonds propres a été confirmé par la note interministérielle DGFIP/DGCL du 31 janvier 2022 et permet de procéder aux ajustements nécessaires dès le compte de gestion relatif à l'exercice.

2. La contrainte de disponibilité des crédits budgétaires pose le sujet du financement des ajustements et des corrections demandés par le commissaire aux comptes

Les ajustements d'audit de l'exercice et les corrections d'erreurs sur exercices antérieurs peuvent nécessiter de recourir à l'ouverture de crédits budgétaires supplémentaires et posent la question de leur financement du fait du caractère « moniste » des comptabilités locales qui prévoit une imbrication de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité patrimoniale, avec une primauté donnée au respect du principe d'équilibre réel.

a) Des ajustements d'audit progressivement intégrés par les collectivités locales

La réglementation prévoit que les ajustements d'audit ne peuvent être comptabilisés que dans la limite des crédits budgétaires disponibles, en considérant le cas échéant les montants de virement de crédits que l'ordonnateur est encore en mesure de prévoir¹⁸.

Ainsi, les ajustements d'audit peuvent nécessiter de recourir à l'ouverture de crédits supplémentaires.

Le bilan des deux premiers exercices de certification (exercices 2020 et 2021) montre que de nombreuses demandes d'ajustement exprimées par les commissaires aux comptes (CAC) ont pu donner lieu au vote par l'Assemblée délibérante des crédits nécessaires pour prendre en compte les demandes du CAC sur l'exercice en cours.

Les réserves relatives à des ajustements non comptabilisés apparaissent ainsi peu nombreuses dans les rapports d'opinion des CAC.

Avec l'avancée de la certification, les nouvelles procédures de travail mises en place devraient ainsi favoriser l'anticipation de l'ouverture des crédits nécessaires à la prise en compte des demandes d'ajustement.

17 Cf. fiche technique du bureau CL1B de la DGFIP de mars 2021 relative au traitement comptable des demandes d'ajustement formulées par le professionnel du chiffre.

18 Les mouvements entre chapitres sont possibles jusqu'à 7,5 % des dépenses réelles de fonctionnement dans chacune des sections (souplesse résultant de l'application de l'instruction budgétaire et comptable M57).

b) Les corrections d'erreurs sur exercices antérieurs

Les opérations de correction d'erreurs ont suscité des inquiétudes de la part des expérimentateurs, notamment celles qui portent sur des provisions, en raison de leur conséquence budgétaire parfois importante sur la section d'investissement.

Si le régime dérogatoire des provisions budgétaires est parfaitement neutre sur le résultat de la section d'investissement, le régime de droit commun (provisions semi-budgétaires) conduit à ce que l'enregistrement comptable de corrections d'erreurs sur exercices antérieurs entraîne une augmentation (ou une diminution) du résultat cumulé de la section d'investissement, que l'opération soit saisie avant ou après la fin de la journée complémentaire.

Lorsque le résultat cumulé d'investissement est négatif du fait notamment des corrections d'erreurs, il doit être couvert par les excédents de fonctionnement (ou par une autre source de financement lorsque ces derniers sont insuffisants).

La fiabilisation comptable peut ainsi avoir des conséquences budgétaires non négligeables pour les collectivités concernées ; certaines collectivités ont ainsi renoncé à la comptabilisation de corrections d'erreurs afin de ne pas avoir à modifier l'équilibre budgétaire de leur section d'investissement.

Le mécanisme d'étalement sur une période maximale de dix exercices, tel qu'il existe dans le cadre de l'apurement du compte 1069¹⁹ lors du passage au référentiel M57²⁰ (cf. annexe n°6), n'est pas prévu pour les corrections d'erreurs comptabilisées au compte 1068²¹.

Enfin, au cas particulier des services publics industriels et commerciaux (SPIC), il est rappelé que les dispositions d'équilibre strict des SPIC ne permettent pas la mise en œuvre de corrections d'erreurs ; ces dispositions étant de niveau législatif (articles L. 2224-1 et L. 2224-2 du CGCT), il n'est pas possible d'y déroger dans le cadre de l'expérimentation de la certification.

À ce titre, la position commune DGCL-DGFIP prévoit que pour ces budgets annexes, les corrections qui n'ont pu être enregistrées font l'objet d'une mention dans l'annexe afin d'améliorer l'information du lecteur des comptes, dès lors qu'il n'est plus possible d'enregistrer d'opérations après la fin de la journée complémentaire ; ce principe d'une information en annexe, rappelé dans la note interministérielle du 31 janvier 2022, n'exclut pas que les CAC puissent formuler une réserve dans leur rapport d'opinion.

C. Parmi les dispositifs d'amélioration de la qualité comptable pilotés par la DGFIP, la synthèse de la qualité des comptes apparaît comme le plus prometteur

1. Le bilan du dispositif d'attestation de fiabilité apparaît mesuré et n'a pas fait l'objet d'une appropriation totale par les collectivités expérimentatrices

Le bilan de cette expérimentation dresse le constat d'un engagement très mesuré des expérimentateurs dans la démarche.

19 Lors de l'entrée en vigueur des instructions budgétaires et comptables M14 (1997) et M52 et M61 (2004), un mécanisme de neutralisation a été proposé aux collectivités locales concernées afin de limiter, au cours du premier exercice, les conséquences budgétaires de l'obligation de rattachement des charges et des produits à l'exercice concerné, *via* la création du compte 1069 (« Reprise sur excédents capitalisés – neutralisation de l'excédent des charges sur les produits »), non budgétaire.

20 Il est apparu nécessaire que le compte 1069 soit apuré dans les comptes des collectivités locales où il a été ouvert afin de redonner aux résultats budgétaires et comptables de ces collectivités la sincérité, la fiabilité et la transparence conformément aux dispositions de l'article 47-2 de la Constitution ; cet apurement, souligné par la Cour des comptes, en 2013 doit venir corriger l'équilibre des budgets des collectivités concernées. C'est la raison pour laquelle, fin 2015, dans le cadre de la préparation de l'expérimentation de la certification des comptes locaux et afin de rétablir la sincérité des comptes locaux, le compte 1069 n'a pas été ouvert dans le plan de comptes du référentiel budgétaire et comptable M57, mis en œuvre au 1^{er} janvier 2019, par les 25 collectivités concernées.

21 Compte 1068 « Excédents de fonctionnement capitalisés » (plan de comptes M57).

Parmi les 47 collectivités candidates à l'expérimentation en 2019, si deux tiers restent mobilisées et font état d'actions achevées (ou en cours de réalisation suite à l'audit d'entrée), un tiers a abandonné ou n'a pas progressé significativement dans l'appropriation du plan d'action.

Le dispositif cible prévoyant l'intervention d'un professionnel du chiffre (commissaire aux comptes ; expert comptable) sous la forme d'un audit partiel destiné à offrir une assurance de niveau comparable à la certification des comptes n'a été choisi que par quatre collectivités (l'une d'entre elles souhaitant limiter ces investigations à un seul cycle comptable).

L'objectif de cette expérimentation n'est donc, à ce stade, que partiellement atteint ; ces éléments sont développés dans le bilan dressé au 30 juin 2022 (cf. annexe n° 4 du présent bilan).

2. La synthèse de la qualité des comptes reçoit, en revanche, un accueil positif de la part des ordonnateurs et des comptables publics (ou conseillers aux décideurs locaux)

Depuis son lancement en 2019, la présentation de la synthèse de la qualité des comptes fait l'objet de retours positifs tant de la part des ordonnateurs que des comptables publics et conseillers aux décideurs locaux.

Appréciée pour sa souplesse et sa transversalité, la formule permet de renforcer le partenariat ordonnateur – comptable sur les sujets d'amélioration de la qualité des comptes et de valoriser l'expertise de la DGFIP dans un cadre élargi à l'organe délibérant.

Fort de ces constats, la DGFIP a fait le choix d'élargir dès 2022 le bénéfice de cette formule à des collectivités non intégrées initialement au cœur de cible (entité de plus de 10 000 habitants) et d'enrichir les travaux d'une thématique sur le contrôle interne.

Le retour d'expérience mené confirme l'adaptabilité sur le fond de la formule pour des entités de plus de 10 000 habitants sans qu'elle ait été testée, à ce stade, auprès de communes plus importantes, de départements ou de régions²².

S'agissant du nouveau volet portant sur le contrôle interne, les retours d'expérimentation témoignent d'une prise en main perfectible des processus de maîtrise des risques par les collectivités locales de plus de 10 000 habitants concernées, du fait notamment de l'absence de structure de gouvernance du contrôle interne, d'un référent ou d'une fonction d'audit interne. S'il est majoritairement déclaré que les tâches et leurs responsables/suppléants sont répertoriées au sein d'un organigramme fonctionnel, les entités concernées déclarant disposer de guides procédure ou d'une cartographie de leurs risques sont peu nombreuses. Des éléments de contrôle interne sont toutefois en particulier des dispositifs de reporting budgétaire.

Ces éléments sont développés dans le bilan des dispositifs alternatifs dressé au 30 juin 2022 (cf. annexe n°4 du présent bilan).

Le Comité de fiabilité des comptes locaux du 28 juin 2022 a d'ores et déjà validé la reconduction de l'expérimentation en 2023 (comptes 2022) selon les principes directeurs suivants :

- de nouveaux expérimentateurs volontaires à raison de deux par département *a minima*, de façon à tester la soutenabilité de l'exercice par le réseau de la DGFIP dans une perspective de déploiement pérenne ;
- l'ouverture de l'expérimentation à un périmètre ouvert d'entités, sans distinction de seuil de population ou de type de collectivité, dans le but de tester le dispositif dans une collectivité de plus grande taille, de départements ou de régions ;
- la poursuite de l'intégration du volet « contrôle interne » sous forme d'un état des lieux de l'existant pour les collectivités de la strate supérieure à 10 000 habitants.

Le succès rencontré par la formule, son accueil et son adaptabilité permettent d'envisager sa pérennisation « en cible » au titre d'une offre de service de la DGFIP dans le cadre de la

22 Le dispositif sera élargi en 2023 à des communes de taille plus importante, des départements et des régions.

fiabilisation des comptes locaux pour des entités qui ne feraient pas le choix de la certification de leurs comptes.

Dans ce cadre, restera à préciser le périmètre de collectivités concernées, dans la mesure où la formule ne pourra sans doute pas être envisagée pour des collectivités très importantes, la fréquence des travaux et les conditions d'intégration d'un volet relatif à la maîtrise des risques.

III. La finalisation des travaux relatifs au référentiel comptable, la capacité à produire des états financiers aux standards normatifs dans un cadre unifié, la poursuite de la démarche de renforcement du contrôle interne et l'adaptation des systèmes d'information constituent des préalables à une certification / fiabilisation des comptes des collectivités locales

A. Finaliser les travaux relatifs au référentiel M57 applicable aux entités dont les comptes ont vocation à être certifiés ou fiabilisés

En réponse aux préconisations de la Cour des comptes dans son bilan définitif²³ visant à donner la prééminence au recueil des normes comptables des entités publiques locales (RNCEPL) validées par le Conseil de normalisation des comptes publics sur les instructions budgétaires et comptables, en particulier sur le référentiel M57, la DGFIP et la DGCL considèrent que, d'une part, ce recueil doit conserver sa valeur d'avis et, d'autre part, il doit trouver valeur réglementaire et opposable à l'ensemble des acteurs dans sa traduction dans l'instruction budgétaire et comptable M57.

En effet, pour des raisons de clarté et de lisibilité, les obligations auxquelles sont tenues les collectivités locales doivent faire l'objet d'une norme unique, opposable à tous les acteurs, y compris aux certificateurs ; compte tenu de la concertation nécessaire et constante avec les représentants des collectivités locales menée par les administrations concernées (DGFIP et DGCL) et du pouvoir réglementaire qui est celui des ministres, cette norme doit demeurer le référentiel M57.

Cette nécessité, qui n'empêche pas une convergence large des dispositions avec les principes fixés par le RNCEPL, est le produit de la prise en compte, spécifique au secteur local, du caractère « moniste » de la comptabilité : l'imbrication des règles budgétaires et comptables, qui par ailleurs sont le support des règles financières applicables au secteur local et notamment de la condition d'équilibre du budget de fonctionnement et du conditionnement de l'endettement au financement des seuls investissements, impliquent une prise en compte des conséquences budgétaires des évolutions comptables. Que ce soit par des mises en œuvre différées ou progressives, ou des adaptations aux principes posés par le Recueil, cette prise en compte doit intervenir dans un texte ayant valeur réglementaire et connu de l'ensemble des acteurs.

La prééminence normative des instructions budgétaires et comptables, en particulier celle du référentiel M57, a vocation à être réaffirmée ; un dispositif réglementaire permettant, sous ces conditions, d'ouvrir la voie à une publication officielle du recueil des normes comptable est ainsi envisagé,

Les points relatifs au positionnement des instructions budgétaires et comptables et à leur articulation avec le recueil des normes comptables des entités publiques locales sont détaillés en annexe n°6.

23 Cf. bilan définitif de la Cour des comptes (chapitre II partie III-B ; page 60).

1. Achever l'intégration des normes comptables au sein du référentiel M57

En application des dispositions du décret du 7 novembre 2012 et de celles qui sont issues des textes législatifs et réglementaires (dont le code général des collectivités territoriales), les instructions budgétaires et comptables du secteur public, prises par arrêté interministériel publié au Journal officiel, mettent en œuvre, pour les catégories de collectivités concernées, les principes comptables applicables aux entreprises sous réserves des spécificités de leur action.

Ce point s'applique au référentiel M57.

Le référentiel comptable M57 intègre ainsi progressivement, depuis le 1^{er} janvier 2018, les normes comptables examinées par le CNoCP²⁴. Outre l'intégration des normes comptables validées par le CNoCP, le référentiel comprend les plans de comptes, leurs commentaires et les fiches d'écritures associées, garantissant ainsi l'unité des règles comptables.

Cette intégration (2018 – 2021) des normes comptables au sein du référentiel M57²⁵ a été progressive de façon à tenir compte de la période d'expérimentation de la certification des comptes (exercices 2020 à 2022), mais également de la 1^{ère} phase de bascule de collectivités volontaires à une application anticipée du référentiel M57 au 1^{er} janvier 2022.

Le choix d'une intégration progressive s'explique, notamment, par le besoin d'anticiper les conséquences budgétaires et applicatives de la mise en place des normes comptables, qui nécessitent des études techniques de la part des administrations de l'État, et par le fait que certaines normes comptables en cours d'élaboration pourraient interférer avec des normes comptables déjà adoptées. Ainsi, l'intégration future de la norme 18 est soumise à la stabilisation de la norme 6. Enfin, certains avis du CNoCP précisent explicitement une mise en œuvre différée, du fait des contraintes applicatives.

Ainsi, outre les états financiers établis en application de la norme 1 examinée par le CNoCP, les principales évolutions comptables au 1^{er} janvier 2018, puis au 1^{er} janvier 2019, ont porté sur la définition des immobilisations, leurs modalités de comptabilisation et d'amortissement, sur la suppression des charges et produits exceptionnels ou sur les conditions de traitement des subventions d'investissement versées²⁶.

Après une pause normative au 1^{er} janvier 2020 visant à faciliter la mise en œuvre du premier exercice de certification des collectivités locales concernées, les évolutions normatives intégrées à compter de l'exercice 2021, tenant compte des contraintes organisationnelles et applicatives pesant sur les collectivités locales et sur les services de la DGFIP, ont concerné les produits, les créances de l'actif circulant et les biens historiques et culturels.

Au 1^{er} janvier 2022, 12 des 17 normes comptables examinées par le CNoCP ont été intégrées au référentiel M57 ; au 1^{er} janvier 2023, le référentiel M57 sera enrichi par l'intégration de trois nouvelles normes comptables (norme 2 « Charges » ; norme 12 « Passifs non financiers » ; norme 13 « Engagements hors bilan »). Enfin, au 1^{er} janvier 2024, la DGFIP et la DGCL envisagent d'intégrer au sein du référentiel M57 les dispositions de la norme 20 « Fonds propres », ainsi que les derniers points relatifs à la norme 6 « Immobilisations ».

Ainsi, au 1^{er} janvier 2024, la DGFIP et la DGCL auront achevé l'intégration de l'ensemble des normes comptables examinées par le CNoCP, répondant ainsi aux dispositions de l'avis n° 2021-01 du 13 avril 2021 du recueil des normes comptables pour les entités publiques locales publié sur le site du normalisateur^{27 28}.

24 Les instructions que le référentiel M57 a vocation à remplacer (M14, M52, M71, M61, M831, M832) ne sont pas mises à jour des normes comptables examinées par le CNoCP.

25 12 des 17 normes examinées par le CNoCP sont intégrées au référentiel M57 applicable au 1^{er} janvier 2021.

26 Cf. <https://www.collectivites-locales.gouv.fr/finances-locales/presentation-du-referentiel-m57>.

27 Cf. <https://www.economie.gouv.fr/cnocp/recueil-normes-comptables-entites-publiques-locales>.

28 Le recueil des normes comptables pour les entités publiques locales a été mis à jour, sur le site du normalisateur, en juillet 2022, suite à l'avis n° 2022-05 du 5 juillet 2022 relatif aux services publics industriels et commerciaux.

Au-delà de l'exercice de certification des comptes, le référentiel M57 prend en compte les spécificités des collectivités locales de moins de 3 500 habitants ; dans le cadre du plan de déploiement mis en œuvre depuis 2021, sa généralisation est envisagée au 1^{er} janvier 2024.

Ces éléments sont précisés en annexe n° 6.

2. Maintenir certaines dérogations dans un contexte « moniste »

En réponse aux préconisations de la Cour des comptes²⁹ dans son bilan définitif, le système comptable « moniste », dans lequel les opérations comptables et budgétaires des collectivités locales sont étroitement imbriquées, constitue une spécificité du secteur public local ; il implique que des dérogations aux normes comptables soient maintenues dans le référentiel comptable M57 afin de ne pas fragiliser les règles d'équilibre des budgets locaux.

Les principes budgétaires propres aux collectivités locales, définis notamment par l'article L.1612-4 du code général des collectivités territoriales, constituent en effet une garantie importante pour préserver les équilibres financiers des entités locales, en premier lieu pour les entités elles-mêmes. Ils impliquent l'interdiction d'un déséquilibre du budget, mais également d'un financement des dépenses de fonctionnement par l'emprunt et l'obligation d'honorer les remboursements d'emprunt par des ressources propres hors recettes d'emprunts. Ils contribuent donc significativement à préserver le caractère soutenable de la dette des administrations publiques locales soumises à ce régime budgétaire.

De ce point de vue, comme l'a souligné la Cour des comptes dans son rapport relatif au contrôle de légalité et au contrôle des actes budgétaires en préfecture, la certification « *apporte également un complément au contrôle des actes budgétaires, en vérifiant a posteriori la régularité, la sincérité et la fiabilité des comptes, même si sa portée est limitée car elle ne permet pas de rétablir une situation déséquilibrée* »³⁰. Par conséquent, loin de s'opposer, ces deux approches restent complémentaires et doivent pouvoir s'articuler, « *loin des propositions visant à supprimer [le contrôle budgétaire] considéré comme obsolète, car il est au contraire essentiel de conforter cette mission constitutionnelle* »³¹.

Ces éléments sont précisés en annexe n° 6.

B. Produire des états financiers sur le périmètre de la personne morale dans un cadre unifié

1. Mettre en place la méthode préférentielle consistant à produire des états financiers agrégés sur le périmètre de la personne morale

Si l'unité budgétaire demeure un principe, les comptes des collectivités locales sont suivis au sein de budgets principaux et de budgets annexes (certains librement créés par les collectivités, d'autres obligatoires en vertu de la réglementation³²) ; ces budgets, en tant qu'entités comptables, produisent chacun des états de synthèse (bilan ; compte de résultat) au sein du compte de gestion ou du compte financier unique (CFU)³³.

29 Cf. bilan définitif de la Cour des comptes (chapitre II partie II-A-1 ; page 55).

30 Cour des comptes, Contrôle de légalité et contrôle des actes budgétaires en préfecture, exercice 2015-2021, p. 15.

31 Cour des comptes, idem, p.4.

32 Doivent notamment obligatoirement faire l'objet d'un budget annexe, les services publics industriels et commerciaux, les services d'eau et d'assainissement, les abattoirs, les services de transports publics de personnes, les services de distribution d'énergie de gaz et électrique, les services relevant du secteur social et médico-social, les opérations d'aménagement.

33 Pour les collectivités expérimentatrices du CFU dont la liste est fixée par arrêté interministériel du 13 décembre 2019 modifié.

La norme 1 du recueil de normes pour les entités publiques locales prévoit, pour l'établissement des états financiers, une méthode dite « préférentielle » visant à agréger³⁴ dans les états financiers l'ensemble des comptabilités d'une collectivité et de ses budgets annexes.

En effet, selon la norme 1, « *l'intégration des éléments des états financiers relatifs à des services ou activités suivis en « budget annexe » [...] au sein du bilan et du compte de résultat de la personne morale à laquelle ils sont rattachés donnerait directement une vision globale dans ces états de synthèse.* »

La norme 1 ouvre aussi la possibilité d'une méthode « optionnelle » consistant à « *insérer dans l'annexe les éléments des états financiers des services ou activités suivis en « budget annexe » sous une forme synthétique.* » Cette méthode s'inscrit « *dans une démarche de progrès, afin de faciliter la lecture et la bonne utilisation des informations comptables produites par les entités publiques locales.* »

Dans la mesure où la mise en œuvre de la méthode « préférentielle » impliquait des travaux lourds d'un point de vue comptable et informatique, la DGFIP, en relation avec la DGCL, a fait le choix d'appliquer la méthode « optionnelle » pour toute la durée de l'expérimentation (2020-2022).

Pour autant, sous réserves des conditions de mise en œuvre applicative, des réflexions ont été initiées en vue de permettre, sur le périmètre d'entités disposant de la personnalité morale³⁵, la production d'états financiers agrégés à l'horizon 2024 (pour les comptes de l'exercice 2024 produits en 2025).

Enfin, la DGCL et la DGFIP n'envisagent pas de produire des états budgétaires (entendus au sens des états retraçant l'exécution budgétaire en recettes et en dépenses) agrégés. Le code général des collectivités territoriales n'implique pas une présentation agrégée des états budgétaires. Ainsi, à titre d'exemple, l'article R. 2221-70 du CGCT prévoit que les recettes et les dépenses de fonctionnement et d'investissement de chaque régie font l'objet d'un budget distinct du budget de la commune.

Prévoir une présentation agrégée des états budgétaires, comme le propose la Cour des comptes dans son rapport définitif³⁶, impliquerait au préalable de revoir les modalités de vote des budgets locaux, en particulier, l'étendue des dérogations au principe d'unité budgétaire et de réinterroger les raisons qui ont conduit à les prévoir à l'aune des exigences découlant des normes comptables. Cela semble excéder le seul travail de production des états budgétaires et patrimoniaux. Malgré tout, ce cadre n'exclut pas toute possibilité d'envisager différentes solutions de présentation agrégée des comptes locaux, comme celle qui est actuellement expertisée dans le cadre des travaux accompagnant l'expérimentation du compte financier unique en lien avec l'agrégation des états financiers.

Ainsi, sans aller à ce stade vers la consolidation des comptes, l'expérimentation de certification a été l'occasion d'engager des travaux vers l'agrégation des comptes des collectivités locales (cf. annexe n° 6).

2. Faire du compte financier unique (CFU) le support de reddition des états financiers soumis à certification et adapter le calendrier de clôture des comptes et le rôle des acteurs à ce nouveau contexte

L'article 242 de la loi de finances pour 2019 modifié par l'article 137 de la loi de finances pour 2021 permet à des collectivités d'expérimenter un compte financier unique (CFU), pour une durée maximale de trois exercices budgétaires.

34 L'agrégation consiste en une simple addition des comptes d'un budget principal et de ses budgets annexes pouvant s'accompagner d'une neutralisation des flux réciproques. Elle se distingue de la consolidation des comptes qui se base sur les liens capitalistiques entre entités et implique des retraitements comptables.

35 En tant qu'entités disposant de la personnalité morale, les centres communaux ou intercommunaux d'action sociale (CCAS/CIAS), les caisses des écoles (CDE) et les sections de communes sont exclus du périmètre des états financiers.

36 Cf. bilan définitif de la Cour des comptes (chapitre II partie I-A-3 ; page 40).

Cette expérimentation doit donner lieu à un bilan du Gouvernement au Parlement au plus tard le 15 novembre 2023.

a) Présentation du compte financier unique (CFU)

Rapprocher au sein d'un même document des informations d'exécution budgétaire et de gestion patrimoniale rénovées et simplifiées vise à enrichir l'information fournie aux assemblées délibérantes, aux organes de contrôle et, plus généralement, aux citoyens.

Le CFU constitue ainsi un vecteur fort en termes de qualité des comptes.

L'expérimentation lancée par l'article 242 de la loi de finances pour 2019 connaît un vif intérêt auprès des collectivités locales, avec près de 2 500 collectivités engagées avant la réouverture, si elle est votée par le Parlement, d'une nouvelle période de candidatures début 2023.

L'expérimentation du CFU ne remet pas en cause l'actuelle architecture budgétaire des collectivités (existence de budgets principaux et de budgets annexes, dont l'existence est, dans certains cas, imposée par la législation : les régions dotées de l'autonomie financière (L. 2221-11), les budgets « eau », « assainissement » et « eaux pluviales » (L. 1412-1), les prestations de service rendues par un EPCI pour le compte d'autres collectivités (L. 5211-56) et les services publics à caractère industriel et commercial (L. 2224-1)).

L'unicité recherchée à travers le CFU est celle qui permet la production d'un compte unique se substituant au compte administratif produit par l'entité et au compte de gestion produit par le comptable, ce qui constitue un réel progrès.

Le compte financier unique expérimental est porteur de plusieurs types de simplifications, du fait :

- de la rénovation de la présentation de l'exécution budgétaire, et de la suppression des doublons actuels ;
- de son caractère commun entre l'ordonnateur et le comptable ;
- de sa production entièrement dématérialisée ;
- de l'introduction de contrôles automatisés entre les données de l'ordonnateur et celles du comptable qui permettront, en cas de discordances, de se concentrer sur leur résolution ;
- de la modernisation des ratios présentés dès la première partie du compte financier unique ;
- et, enfin, de la simplification des états annexés ; au regard des 84 annexes du compte administratif M57, les simplifications des états annexés du CFU M57 portent ainsi à 38 le nombre de ces annexes (cf. arrêté du 22 septembre 2021 qui a entériné la suppression complémentaire de 14 états annexés), et entraînent un gain substantiel (46 états).

En cible, une rationalisation des états de la dette financière et des états annexés budgétaires (états des autorisations de programme et autorisations d'engagements) demeure un sujet de réflexion au cœur des travaux du groupe de travail CFU.

b) La présence des états financiers dans le compte financier unique (CFU)

Six collectivités expérimentent à la fois le compte financier unique et la certification des comptes :

- au titre de la « vague » 1 (exercice 2021), la communauté d'agglomération du Grand Dole et la commune de Sceaux ;
- au titre de la « vague » 2 (exercice 2022), la région Pays de la Loire, les départements de la Dordogne et de l'Eure, la commune d'Orléans et la communauté d'agglomération de Sarreguemines Confluences.

Le CFU « cible » a vocation à devenir le mode de reddition des comptes à adopter pour les collectivités en certification, les états « agrégés » étant les seuls états financiers pouvant être soumis à la certification des comptes ; l'annexe est prévue au sommaire du compte

financier unique dès la phase expérimentale pour les collectivités expérimentant la certification de leurs comptes. Le commissaire aux comptes serait ainsi amené à auditer les états financiers établis sur le périmètre de la personne morale conformément aux exigences normatives.

La mise en place, que la Cour des comptes suggère obligatoire, d'un nouveau rapport de gestion à la charge de l'ordonnateur dans le cadre du CFU est *a priori* peu cohérente avec le cadre assumé d'amélioration de la lisibilité et d'allègement des charges liées à la clôture. Cette suggestion fera néanmoins l'objet d'une expertise.

c) Une notion d'arrêté des comptes à redéfinir

L'arrêté interministériel du 29 octobre 2020 définit le calendrier de clôture des comptes des collectivités locales participant à l'expérimentation de la certification des comptes.

Ce calendrier, défini à droit constant (c'est-à-dire sans modification des dispositions du code général des collectivités territoriales), vise à intégrer un nouvel acteur (le commissaire aux comptes) dans le processus d'arrêté des comptes des collectivités locales ; il impose des jalons calendaires au sein desquels l'ordonnateur, le comptable public et le commissaire aux comptes définissent, de façon concertée, leurs propres plannings d'intervention.

En l'état actuel du droit, l'arrêté des comptes se confond avec la date d'adoption du compte administratif (ou du compte financier unique) après production du compte de gestion.

En vertu de l'article L.1612-12 du code général des collectivités territoriales (CGCT), « **L'arrêté des comptes de la collectivité territoriale est constitué par le vote de l'organe délibérant sur le compte administratif présenté selon le cas par le maire, le président du conseil général ou le président du conseil régional après transmission, au plus tard le 1^{er} juin de l'année suivant l'exercice, du compte de gestion établi par le comptable de la collectivité territoriale. Le vote de l'organe délibérant arrêtant les comptes doit intervenir au plus tard le 30 juin de l'année suivant l'exercice. Le compte administratif est arrêté si une majorité des voix ne s'est pas dégagée contre son adoption** ».

Ces dispositions du CGCT nécessitent des évolutions.

D'une part, l'intervention du commissaire aux comptes (CAC) rend nécessaire la fixation d'une date d'arrêté des comptes en amont de celle de leur approbation. La date d'arrêté des comptes est, en effet, la date à partir de laquelle la situation comptable de l'exercice est définitivement figée. C'est sur la base des états financiers définitifs (bilan, compte de résultat, annexe) joints à son rapport que le commissaire aux comptes fonde son opinion. Afin que l'Assemblée délibérante puisse s'exprimer sur des comptes définitifs examinés par le commissaire aux comptes, il est nécessaire de laisser un délai suffisant entre la date d'arrêté des comptes et la date de tenue de cette assemblée délibérante.

D'autre part, l'intégration dans le tome 1 de la M57 de la norme 15 relative aux événements postérieurs à la clôture (EPC) implique d'identifier les événements ayant un lien direct et prépondérant avec l'exercice clos et intervenus entre la date de clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes annuels. Le recensement de ces situations, qui peut se traduire par une modification du bilan, du compte de résultat (pendant la journée complémentaire) et/ou de l'annexe, ne peut avoir lieu jusqu'au jour de la tenue de l'assemblée. En effet, pour permettre l'application de la norme 15, il est nécessaire de définir une date d'arrêté des comptes permettant la traduction comptable des EPC, le cas échéant, avant que les comptes ne soient soumis au vote de l'assemblée délibérante.

Des travaux doivent être menés en ce sens dans la perspective de déploiement du dispositif de certification des comptes.

d) Une réflexion à mener sur le rôle des acteurs et sur certaines procédures

Revoir le rôle du DR/DDFiP en matière de visa sur chiffres des comptes

L'adoption d'un compte financier unique (CFU) ainsi que l'expérimentation de la certification des comptes **conduisent à s'interroger sur la procédure de visa du compte de gestion sur chiffres réalisés par les directions locales de la DGFIP (DR/DDFiP).**

Le visa sur chiffres des comptes de gestion a deux composantes juridiques :

- d'une part, la certification de l'exactitude des résultats ;
- d'autre part, le contrôle de la qualité comptable des comptes produits et le respect des instructions budgétaires et comptables applicables.

L'adoption du CFU permet de s'interroger sur sa signature par le DR/DDFiP dès lors qu'il intègre un état de contrôles automatisés, dénommé « état des contrôles du compte financier » (ECCF), comprenant des contrôles portant sur les travaux des comptables (contrôle de cohérence des états patrimoniaux – CCEP), ainsi que des contrôles de concordance de l'exécution budgétaire (CCEB).

Ainsi, seront automatiquement vérifiées l'exacte concordance entre l'ordonnateur et le comptable public des résultats de fonctionnement et d'investissement ainsi que les réalisations nettes en dépenses et recettes (chapitre par chapitre et au total) pour chacune des sections.

En outre, le CFU regroupe des états dont la production incombe soit au comptable, soit à l'ordonnateur.

L'actuelle expérimentation du CFU ne prévoit pas de visa du DR/DDFiP sur des opérations relevant exclusivement de l'ordonnateur (les restes à réaliser ou les états annexés par exemple), le compte administratif n'étant actuellement soumis ni au visa des DR/DDFiP, ni à la signature de l'ordonnateur³⁷. Le maintien d'un tel visa sur une partie seulement du compte pose question.

Envisager l'opportunité de la suppression de l'état de l'actif produit par le comptable public

Cet état fait doublon actuellement avec l'inventaire tenu par l'ordonnateur.

Par ailleurs, dans le cadre de l'expérimentation, les travaux menés depuis deux exercices pour un département, en liaison étroite avec le commissaire aux comptes (CAC), ont confirmé l'absence d'utilité de la tenue chez le comptable d'un état de l'actif détaillé.

Parallèlement, l'expérience de la certification des comptes des établissements publics de santé (EPS) a également montré que le suivi de l'état de l'actif par le comptable public n'apporte pas de valeur ajoutée par rapport à la tenue de l'inventaire chez l'ordonnateur.

Dans ce cadre, l'opportunité de la suppression, à terme, de l'état de l'actif produit par le comptable public doit être étudiée par les services de la DGFIP, en concertation avec les partenaires concernés. Dans un tel contexte, la DGFIP ne souhaite pas prioriser d'évolution applicative permettant la création d'un flux PES Inventaire vers HELIOS.

Ces deux thèmes (« *Revoir le rôle du DR/DDFiP en matière de visa sur chiffres des comptes* » ; « *Envisager l'opportunité de la suppression de l'état de l'actif produit par le comptable public* ») ont été inscrits au programme de simplifications, pilotées par la DGFIP, dans le cadre de la mise en œuvre, au 1^{er} janvier 2023, de la réforme de la responsabilité des gestionnaires publics.

³⁷ Aujourd'hui, l'ordonnateur signe le compte de gestion et non le compte administratif (à terme, l'ordonnateur signera le compte financier unique).

C. Poursuivre la démarche de renforcement du contrôle interne comptable et financier

a) Le déploiement indispensable du contrôle interne comptable et financier

Le contrôle interne, qui peut se définir comme « *un ensemble des dispositifs formalisés et permanents, choisis par chaque direction et mis en œuvre par les responsables de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités en vue de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de leurs objectifs* », facilite de façon significative la démarche de certification des comptes, qu'ils soient privés ou publics.

La revue du contrôle interne effectuée dans le cadre des diagnostics globaux d'entrée mis en œuvre par la Cour des comptes a révélé la nécessité de fiabiliser et de consolider les procédures notamment sur le cycle des immobilisations, qui concentre les défaillances les plus significatives tant en termes d'inventaire physique et comptable que de valorisation.

Les recommandations de la Cour des comptes encourageaient ainsi les collectivités à développer leur dispositif de contrôle interne comptable et financier en achevant la description formalisée des processus de gestion, des risques liés et des contrôles associés, en liaison avec le comptable public.

Si l'expérimentation de la certification des comptes a mis en évidence les progrès sensibles réalisés en matière de contrôle interne, des insuffisances demeurent, comme en témoignent les réserves et impossibilités exprimées dans les rapports d'opinion des commissaires aux comptes (CAC).

À titre d'illustration, sur le cycle « immobilisations », l'insuffisance d'inventaire physique a conduit les CAC à être dans l'impossibilité de se prononcer sur la réalité, l'exhaustivité, la mesure et le correct rattachement à l'exercice des valeurs brutes et des amortissements pour la plupart des collectivités ; s'agissant des engagements hors bilan, les CAC n'ont ainsi pas été en mesure de se prononcer sur le caractère exhaustif des engagements donnés et reçus figurant en annexe aux comptes, ce qui témoigne de l'insuffisance des dispositifs de contrôle interne en la matière.

Sous l'égide du Comité de fiabilité des comptes, des référentiels de contrôle interne mis au point par la DGFIP ont été diffusés dès 2015³⁸ pour le secteur public local afin de permettre aux collectivités locales de documenter les risques et les mesures de contrôle interne recommandées pour les couvrir.

Par ailleurs, au-delà de l'offre de formation mise en œuvre dès 2018 (cf. § I.A.1.a *supra*), la DGFIP a poursuivi ses travaux dans ce domaine et mis à la disposition des collectivités locales, en 2019, un guide sur le renforcement du contrôle interne dans les collectivités locales, puis, en 2020, un guide méthodologique relatif au contrôle interne des systèmes d'information des collectivités locales ; ces deux documents, à la fois pédagogiques et complets sur la méthodologie du contrôle interne comptables et financier, doivent permettre aux collectivités locales concernées d'appréhender les principes et de mettre en œuvre les outils nécessaires tant du point de vue de la maîtrise des risques en général que du point de vue du contrôle interne des systèmes d'information, qu'il s'agisse de la définition d'une carte des systèmes d'information ou encore du renforcement des contrôles généraux informatiques.

En 2022, la DGFIP a actualisé les référentiels de contrôle interne sur la partie « comptable » portant sur les cycles « rémunérations » et « commande publique », ainsi que « provisions », et a poursuivi l'exercice avec les référentiels correspondant aux parties couvrant la compétence « ordonnateur » en 2022 ; pour l'année 2023, la DGFIP envisage de mettre à jour le référentiel de contrôle interne portant sur les régies, ainsi que celui qui concerne l'actif.

La DGFIP et la DGCL partagent, ainsi, les recommandations formulées par la Cour des comptes dans son bilan définitif³⁹ en matière de contrôle interne comptable et financier.

³⁸ <https://www.collectivites-locales.gouv.fr/finances-locales/le-contrôle-interne>.

³⁹ Cf. bilan définitif de la Cour des comptes (chapitre II partie III ; page 68).

b) Les conditions de déploiement du contrôle interne comptable et financier

Les évolutions portées par les lois et règlements en matière de tenue des comptes (compte financier unique, certification, etc.) et de responsabilité des gestionnaires publics présentent un effet d'incitation à la mise en place de mesures visant à assurer la qualité et la sécurité des processus comptables et financiers.

La DGFIP souligne le rôle premier de l'assemblée délibérante de la collectivité pour impulser une approche par les risques tout autant que son rôle de supervision de la mise en place du contrôle interne comptable et de la maîtrise des risques, par une commission dédiée (qui pourrait être la commission des finances) ou par un comité d'audit.

En réponse à la proposition formulée par la Cour des comptes dans son bilan définitif⁴⁰, la DGFIP et la DGCL considèrent qu'il n'est pas nécessaire de définir un cadre législatif ou réglementaire imposant la mise en œuvre de dispositifs de contrôle interne.

À titre d'illustration, la certification des comptes des établissements publics de santé (EPS) a pu être menée sans évolution du cadre législatif et réglementaire. Ainsi, aucune disposition du code de la santé publique n'oblige les EPS à mettre en place un dispositif de contrôle interne. En revanche, son déploiement a été préconisé par l'instruction N° DGOS/PF1/DGFIP/2017/230 du 19 juillet 2017 relative à l'animation et au pilotage de la certification des comptes des établissements publics de santé à compter de 2017.

Enfin, au-delà des actions de formation et d'accompagnement, la DGFIP n'a évidemment pas vocation à intervenir directement dans la mise en place des dispositifs de contrôle interne des collectivités locales qui relèvent des compétences des ordonnateurs.

L'approfondissement du contrôle interne comptable et financier demeure un chantier qui nécessitera de la part des collectivités locales et des comptables publics de poursuivre leurs efforts sur le moyen-long terme dans la perspective d'un déploiement de la certification des comptes.

D. Enrichir les fonctionnalités de l'application HELIOS pour répondre aux besoins de la certification et de fiabilisation des comptes locaux

a) Les adaptations de l'application HELIOS

L'application HELIOS, en charge de la tenue des comptes des collectivités locales a été progressivement mise à jour pour tenir compte des évolutions réglementaires induites par les dispositions du référentiel M57 et permettre la production des états financiers conformes à la norme comptable (bilan ; compte de résultat), remis par le comptable public à l'ordonnateur (et au commissaire aux comptes).

Le bilan et le compte de résultat ont été définis en application des dispositions de la norme 1 « États financiers » du recueil des normes comptables du CNoCP.

La DGFIP a ainsi procédé, dès 2018, aux adaptations requises de l'application HELIOS en vue de produire des états financiers certifiables répondant aux dispositions normatives et réglementaires ; ces états financiers ont été communiqués par les ordonnateurs et les comptables publics aux commissaires aux comptes dans le cadre de l'expérimentation.

Les réflexions techniques en vue de la production d'états financiers agrégés dans l'application HELIOS devront se poursuivre (cf *supra*).

L'application HELIOS continuera de faire l'objet d'adaptations périodiques nécessaires à la mise en œuvre des évolutions réglementaires (déploiement de la M57 à l'horizon 2024 ; rationalisation

40 Cf. bilan définitif de la Cour des comptes (chapitre II partie III-A-1 ; page 68).

des plans de comptes M4x envisagée sur la période 2022-2026 ; production automatisée des tableaux de l'annexe aux états financiers en remplacement des outils du « Kit annexe »).

Il s'agira également de traiter la question du droit d'accès des professionnels du chiffre aux données contenues dans HELIOS.

Une évolution des habilitations des commissaires aux comptes leur permettant le téléchargement dans l'application HELIOS des restitutions nécessaires à leur mission a été mise en œuvre en 2022 ; le périmètre des habilitations conférées aux CAC pourrait être revu à la lumière des constats qui émergeront des premières certifications légales.

S'agissant du sujet des données personnelles, l'article L. 823-13 du code de commerce constitue un fondement légal donnant accès aux commissaires aux comptes à toutes les pièces qu'ils estiment utiles à l'exercice de leur mission. Le recueil des procédures « tiers autorisés » publié par la CNIL mentionne d'ailleurs les commissaires aux comptes en tant qu'autorités habilitées à suivre cette procédure de tiers autorisé sur le fondement de cet article.

Une modification de l'article 3 de l'arrêté du 3 août 2005 portant création d'un traitement de données à caractère personnel dénommé HELIOS pourraient permettre d'intégrer les commissaires aux comptes (et les experts comptables) à la liste des destinataires.

b) Le développement à venir de restitutions facilitant l'intervention de l'auditeur externe

En réponse aux recommandations formulées par la Cour des comptes dans son bilan définitif⁴¹, la DGFIP a inscrit dans son plan de charges informatiques les développements suivants de l'application HELIOS en vue de faciliter l'intervention de l'auditeur externe.

- le développement d'un fichier d'écritures comptables

Les collectivités publiques entrent dans le champ d'application du I de l'article L. 47 A du Livre de procédure fiscale (LPF) relatif à la nécessité de produire un fichier des écritures comptables. Toutefois, l'application HELIOS ne peut, à date, générer un tel fichier.

Des travaux techniques ont été menés, en 2018, par la DGFIP concourant à la diffusion d'un outil bureautique permettant, à partir de la réalisation d'un script (ou « macro »), de transformer les éditions de l'application HELIOS dans le format « FEC » compatible avec l'application ALTO 2.

Les tests menés se sont révélés concluants (expérimentation de l'outil dans des interventions auprès d'établissements publics de santé), et la DGFIP poursuivra en 2023 les travaux initiés en vue de répondre aux dispositions de l'article L. 47 A du LPF.

- le développement d'une balance auxiliaire

Si l'application HELIOS ne génère pas de véritable balance auxiliaire des tiers, d'autres états (notamment : la balance générale auxiliaisée, l'état des restes à payer, l'état des restes à recouvrer, les états de développement des soldes et la balance âgée) permettent la restitution d'informations similaires à celles qui sont portées par une telle balance.

Ainsi, afin de faciliter la restitution des informations relatives aux tiers à partir des états HELIOS, l'aménagement de ces états sera étudié dans le cadre d'un prochain plan d'activité HELIOS.

Indépendamment des adaptations nécessaires de l'application HELIOS aux exigences de la certification des comptes des collectivités locales (cf. *supra*), il est souligné que :

- d'une part, l'application HELIOS fait l'objet annuellement, depuis 2014, d'un audit des contrôles généraux mené par un cabinet ; institué dans le cadre de la certification des comptes des établissements publics de santé, puis étendu à l'expérimentation des comptes locaux, cet audit répond à une demande de la compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) visant à s'assurer de la robustesse du dispositif de contrôle interne de l'application sur la base des normes ISAE 3402.

41 Cf. bilan définitif de la Cour des comptes (chapitre III partie II C 2 a) et b) ; page 95).

- d'autre part, les commissaires aux comptes n'ont, à ce stade, pas formulé de réserve relative à l'application HELIOS dans le cadre de l'expérimentation des comptes locaux.

IV. Les propositions du Gouvernement au Parlement

Sur la base des enseignements de son bilan intermédiaire, du bilan présenté par la Cour des comptes et des échanges menés avec les représentants des associations d'élus, les orientations suivantes sont soumises au Parlement.

A. Tirer parti des enseignements du bilan intermédiaire et des échanges menés avec les représentants des associations d'élus

1. Les enseignements du bilan intermédiaire

Le bilan intermédiaire du Gouvernement au Parlement (joint en annexe n° 3) a permis de mettre en évidence les principales contraintes relevées par l'expérimentation et de formuler des préconisations pour la suite de l'expérimentation, tels que récapitulé ci-dessous.

Les contraintes relevées par l'expérimentation

Le système comptable « moniste » et les évolutions normatives constituent un contexte spécifique, qui doit être pris en compte.
Les systèmes d'information de l'ordonnateur et du comptable doivent être adaptés
L'exercice de certification des comptes obéit à un formalisme contraignant
L'expérimentation engendre des coûts

Source : Bilan intermédiaire (cf. annexe n° 3)

Préconisations pour la suite de l'expérimentation

Tenir compte de la nécessité d'un temps de préparation et d'adaptation pour les acteurs concernés par le processus de certification des comptes (collectivités locales, services de l'État)
En matière de certification des comptes, tenir compte de la taille des collectivités en introduisant une logique de seuil (sans faire obstacle à des démarches volontaires des collectivités qui ne seraient pas dans le dispositif)
Dans le contexte d'une généralisation de la M57, tenir compte de la taille des collectivités en proposant une nomenclature M57 simplifiée
Envisager d'expérimenter des dispositifs alternatifs à la certification des comptes (délivrer des attestations de la fiabilité des comptes ; faire présenter les comptes par le comptable public à l'assemblée délibérante)

Source : Bilan intermédiaire (cf. annexe n° 3)

Les enseignements de la période 2019-2022 confirment globalement les constats formulés et les orientations prises dans le bilan intermédiaire. Le retour d'expérience de l'expérimentation des dispositifs « alternatifs » à la certification des comptes sur un périmètre plus large ainsi que le résultat des concertations menées auprès des associations représentatives des collectivités et des

comptables du réseau de la DGFIP en charge d'EPS certifiables invitent toutefois à ajuster certains aspects des propositions formulées en 2019.

2. Les échanges menés avec les représentants des associations d'élus

Les représentants des associations d'élus ne remettent pas en cause le principe d'une certification des comptes des collectivités locales ; en revanche, les conditions de sa mise en œuvre font l'objet d'approches différentes selon les associations.

a) Des positions variées concernant le caractère obligatoire de la certification et les seuils

Lors des échanges menés avec les associations d'élus, un consensus s'est dégagé concernant le fait que la certification n'était pas adaptée aux collectivités locales de « petite » taille. Plusieurs propositions ont été formulées concernant les critères à retenir pour déterminer les collectivités locales pouvant tirer parti de la certification (population, nature de collectivité). Il a, en outre, été admis que, quel que soit le critère retenu, une adhésion volontaire au dispositif devrait rester possible lorsqu'il n'était pas respecté.

En revanche, aucun consensus ne se dégage sur le périmètre sur lequel la certification des comptes devrait être rendue obligatoire.

Selon Régions de France, la certification des comptes est adaptée pour les régions, qui sont d'ailleurs volontaires pour soumettre leurs comptes à l'exercice. Certains représentants de Régions de France ont émis par ailleurs un doute sur l'efficacité d'une démarche obligatoire, compte tenu des coûts liés qui pourraient s'avérer « désincitatifs » (marchés de commissaires aux comptes ; charges de travail induites ; conséquences budgétaires des corrections opérées ; etc.). En tout état de cause, l'association estime qu'un temps d'adaptation serait nécessaire avant toute généralisation de la démarche.

L'Association des maires de France (AMF) considère que le critère le plus pertinent est celui de la taille de la collectivité (critère de population) et demande que la certification des comptes dans la totalité de ses procédures demeure ouverte à toute collectivité qui le souhaite, quelle que soit sa taille. Il faudrait, selon l'AMF, instaurer un droit d'option à la certification et qu'en aucun cas une certification annuelle ne soit imposée. Pour l'AMF, en dessous de la taille des villes chef-lieu de région et de département, un dispositif de certification semble difficile à mettre en œuvre.

Par ailleurs, dans le bilan définitif de la Cour des comptes, Intercommunalités de France se prononce pour une obligation de certification des comptes réservée aux collectivités locales les plus importantes et pour le déploiement de démarches de fiabilisation alternative à la certification.

Enfin, à l'exception d'Intercommunalités de France, dans le bilan définitif de la Cour des comptes, les associations d'élus se prononcent, en majorité, pour le recours à une certification optionnelle en raison des coûts induits; telle est la position de l'Assemblée des départements de France, de France Urbaine et de Villes de France. Pour cette dernière, si la certification était rendue, malgré tout obligatoire, un seuil de population de 80 000 habitants est préconisé.

b) Des approches différentes de la périodicité de la certification des comptes

Sans remettre en cause nécessairement le principe de la certification des comptes dans la sphère publique locale, une certification annuelle des comptes des collectivités locales n'a pas nécessairement les faveurs des associations d'élus :

- France Urbaine plaide pour un audit biennuel ou triennuel eu égard à la lourdeur de l'audit annuel ; elle invite également à conserver le contrôle de la Cour des comptes sur les travaux du professionnel du chiffre et la délivrance d'une attestation de conformité.

- L'Association des Maires de France (AMF) considère qu'il n'est pas forcément problématique que le commissaire aux comptes (CAC) n'intervienne que tous les cinq ans dès lors qu'il y a un dispositif intermédiaire de contrôle allégé. L'auditeur privé serait nommé par un « comité d'audit », émanation du conseil municipal en charge du pilotage de la certification. Pour les quatre années précédentes, des attestations de sincérité des comptes par le comptable public serviraient de base à la certification de l'auditeur privé.

- Intercommunalités de France pose la question de la durée des mandats des CAC et de leur dissociation (ou non) du mandat électoral ; si le mandat est dissocié, cela permettrait de garantir l'indépendance du CAC et de réaliser l'audit « à cheval » sur deux mandatures. L'association, en référence à une proposition de la Cour des comptes, pour un marché national émet la volonté d'aller vers des « petits » marchés pour choisir le CAC et de laisser une grande liberté aux collectivités locales.

Il est précisé que la proposition de l'AMF de faire délivrer des attestations de sincérité des comptes par le comptable pourrait poser difficulté car le CAC ne pourrait baser ses travaux sur les déclarations d'un comptable public qui serait, alors, à la fois « juge et partie » en tant que teneur des comptes de la collectivité locale ; il pourrait être préféré que des audits internes soient réalisés, le CAC étant fondé en vertu de ses normes professionnelles à baser ses travaux sur les résultats de l'audit interne.

B. Conférer une assise juridique à la certification des comptes locaux

1. Mettre en œuvre en loi de finances pour 2023 une disposition transitoire consistant en une prorogation d'un an de l'expérimentation pour certaines des 22⁴² collectivités locales déjà engagées dans une certification conventionnelle

Les dispositions de l'article 110 de loi Notré ne couvrent pas entièrement l'exercice 2023⁴³.

Dans l'hypothèse où serait instaurée une certification légale des comptes locaux, la situation des 25 collectivités locales participant à l'expérimentation, si elles sont dans le périmètre étudié, tout particulièrement celles qui ont fait le choix d'une certification conventionnelle de leurs comptes (cf. I.A.2.a), doit être étudiée.

Les collectivités qui se sont prêtées à l'exercice de certification des comptes par un commissaire aux comptes, mais qui n'ont pas vocation à intégrer le dispositif « cible » - sous réserve que son périmètre soit défini – devraient avoir la possibilité de demander à ne pas prolonger l'expérimentation au titre de l'exercice 2023 ; il en irait de même pour les trois collectivités situées en dehors du périmètre de certification conventionnelle de leurs comptes (SDEM, communes de Sarreguemines et de Fournels).

Les collectivités qui se sont prêtées à l'exercice de certification des comptes par un commissaire aux comptes et qui ont vocation à intégrer le dispositif « cible », devraient être invitées à prévoir, par voie d'avenants, une intervention du professionnel du chiffre sur les comptes de l'exercice 2023.

En effet, l'interruption de la démarche de certification freinerait la dynamique engagée.

L'option consistant à offrir aux collectivités concernées la simple possibilité de faire certifier leurs comptes une année supplémentaire par les commissaires aux comptes, sans prévoir de pilotage institutionnel, ne paraît pas opportune au regard des spécificités de l'environnement des

42 Il s'agit sur les 25 collectivités expérimentatrices fixées par arrêté de ne retenir que celles ayant fait l'objet d'une certification conventionnelle de leurs comptes complets (ceci exclut donc les deux collectivités ayant fait le choix respectivement d'un examen limité et d'une procédure d'attestation particulière ainsi que la commune de Fournels en Lozère qui a opté pour le dispositif de présentation des comptes piloté par la DGFIP).

43 Le bilan final de l'expérimentation doit être dressé huit ans après la promulgation de la loi soit le 7 août 2023, ce qui ne permet pas une certification des comptes de l'exercice 2023.

collectivités locales et d'une approche nécessairement uniforme du dispositif expérimental ; elle permettrait, en outre, à des collectivités potentiellement éligibles au dispositif « cible » d'abandonner temporairement la démarche. Certaines des 22 collectivités locales concernées seraient ainsi invitées à prévoir, par voie d'avenants, une intervention du professionnel du chiffre sur les comptes de l'exercice 2023.

Aussi, l'article 144 de la loi de finances pour 2023 prévoit-il la prolongation de l'expérimentation d'une sixième année⁴⁴.

2. Prévoir les suites de l'expérimentation de la certification des comptes locaux au-delà de l'exercice 2023

a) Les contours du vecteur législatif

Le vecteur législatif qui succédera à la disposition transitoire (cf. 1. *supra*) devra définir le périmètre des collectivités locales susceptibles de recourir à une certification de leurs comptes de leurs comptes et le calendrier de sa mise en œuvre.

Il devra prévoir les dispositions nécessaires pour éviter une interruption de la démarche de certification dans les collectivités ayant participé à l'expérimentation au-delà des dispositions transitoires adoptées pour l'exercice 2023.

b) Le choix de l'auditeur en charge de l'exercice d'audit des comptes

Dans la sphère publique, les travaux de certification des comptes font intervenir soit des auditeurs publics (Cour des comptes pour l'État et la Sécurité sociale), soit des auditeurs privés (commissaires aux comptes pour les universités ou les établissements publics de santé).

L'expérimentation menée dans le cadre de la loi NOTRE, placée sous le pilotage de la Cour des comptes, a conduit à confier ces travaux à des commissaires aux comptes.

Pour le dispositif pérenne, l'intérêt du choix d'un auditeur public (experts des juridictions financières ou cadres de la DGFIP) serait double : une connaissance approfondie de l'environnement (budgétaire et) comptable du secteur public local, nécessaire à la bonne réalisation de la mission et, selon toute vraisemblance, la gratuité de la prestation pour la collectivité locale.

En revanche, ce choix se heurte à plusieurs écueils majeurs :

- le caractère concurrentiel des marchés de certification des comptes ;
- même sur la base d'un périmètre limité de collectivités locales concernées, la charge supplémentaire induite pour les services qui rendraient la prestation ;
- le positionnement d'un auditeur de la DGFIP portant une opinion sur des comptes produits par un comptable public de la DGFIP ;
- l'absence de liberté de choix de la part des collectivités locales.

En outre, le choix d'un auditeur privé permet à la collectivité locale de disposer du regard extérieur d'un professionnel de la comptabilité privée, dans un contexte de convergence de la comptabilité publique vers le plan comptable général. L'expérience tirée de l'expérimentation menée jusqu'à présent montre néanmoins que cet argument doit être nuancé au regard de la nécessaire évolution de certaines pratiques et règles professionnelles des commissaires aux comptes pour s'adapter aux spécificités des collectivités locales (au regard, notamment des réserves « exogènes » exprimées), et des normes particulières applicables aux organismes publics locaux qui sont appelées à subsister en écart au plan comptable général.

⁴⁴ La dernière phrase du premier alinéa de l'article 110 de la loi no 2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République est complétée par les mots : « *et est prolongée d'une sixième année pour les collectivités volontaires engagées dans la certification conventionnelle de leurs comptes* ».

Il a été envisagé de procéder à un marché national unique pour désigner les commissaires aux comptes en charge de la certification des comptes locaux, éventuellement alloti. Mais dès lors que la collectivité locale supporterait le coût de l'intervention de l'auditeur privé, il semble délicat que le choix ne relève pas de celle-ci, *a fortiori* si le dispositif de fiabilisation des comptes correspondant est obligatoire.

Nonobstant ce principe, pour assurer l'indépendance des constats dans la durée, et sous réserve de la compatibilité de cette règle avec la réglementation des marchés publics, il pourrait être proposé de limiter la durée ou le nombre des contrats successifs d'un commissaire aux comptes avec une même collectivité (la durée pourrait éventuellement être alignée sur celle d'une mandature, mais cela supposerait de lancer les procédures de marché sous la précédente mandature de façon quasi-systématique).

En accord avec les conclusions du bilan définitif de la Cour des comptes⁴⁵, le recours à un auditeur externe est préconisé.

C. Inciter les collectivités locales les plus importantes à faire certifier leurs comptes à partir de 2028

1. Tenir compte d'un temps de préparation minimal de quatre ans pour les collectivités locales

La présentation des comptes d'une entité au dispositif de certification des comptes nécessite d'importants travaux préparatoires.

À titre d'illustration :

- l'État a préparé l'exercice de certification de ses comptes pendant cinq ans (de la promulgation de la LOLF en 2001 au premier compte certifié - exercice 2006 ; premier acte de certification en 2007) ;

- les 31 établissements publics de santé de la « vague » 1 ont bénéficié d'une période de cinq années entre la promulgation de la loi Hôpital, patients, santé, territoires (HPST) n° 2009-879 du 21 juillet 2009 et le premier exercice de certification (comptes 2014 produits en 2015) ; les 95 établissements de la « vague » 2 (comptes de l'exercice 2015 produits en 2016) et les 39 établissements de la « vague » 3 (comptes de l'exercice 2016 produits en 2017) ont ainsi bénéficié d'un délai supplémentaire de préparation⁴⁶.

- les 25 collectivités locales participant à la présente expérimentation ont bénéficié d'un appui important de la part de la Cour des comptes, mais aussi des services de l'État. L'expérimentation en cours confirme que la démarche de certification requiert une préparation importante par les services (quatre à cinq ans entre la date de désignation des collectivités locales, fin 2016, et le premier exercice de certification).

Dans le cadre des concertations menées, différentes associations considèrent que le diagnostic global d'entrée, mené par la Cour des comptes, a permis d'identifier les problématiques et à planifier les travaux. Par ailleurs, Régions de France préconise de mener un travail progressif en commençant par les cycles les plus simples avant d'aborder les sujets plus complexes.

L'Association des Maires de France (AMF), pour sa part, demande un diagnostic gratuit qui serait suivi de plusieurs certifications à « blanc ».

45 Cf. bilan définitif de la Cour des comptes (chapitre III partie I C 1 ; page 84).

46 Deux établissements publics de santé ont intégré le dispositif de certification de leurs comptes à partir de l'exercice 2018, deux autres à compter de l'exercice 2019 et, enfin, sept autres établissements à partir de l'exercice 2020.

Selon l'association France Urbaine, le diagnostic global d'entrée réalisé la première année de l'expérimentation s'est avéré être un « document fondateur ». L'auditeur public a le bénéfice de connaître déjà les spécificités de la collectivité concernée et donc d'identifier rapidement les axes de progrès à mettre en œuvre.

Pour le dispositif pérenne, au regard des enseignements tirés de l'expérimentation, un délai de préparation supérieur à cinq ans emporte un risque de démobilisation des équipes ; un délai de quatre ans semble un bon compromis : il permet de conduire la préparation à un rythme soutenable avec une échéance identifiée.

L'expérimentation a démontré, par ailleurs, que le calendrier électoral pouvait avoir des conséquences sur l'exercice de certification (cf. conséquences du report des élections départementales et régionales sur l'exercice de certification 2020) : il faudra donc, le cas échéant, en tenir compte dans la définition du dispositif cible (élections municipales en 2026, départementales et régionales en 2027).

La certification pourrait ainsi être déployée dès 2028, pour les collectivités locales les plus importantes, sur une base facultative, sur les comptes 2027.

2. Réserver la certification des comptes aux collectivités locales les plus importantes sur une base facultative

a) La définition d'un seuil pour la certification des comptes

Ces premières années d'expérimentation confirment que l'exercice de certification des comptes, démarche coûteuse et exigeante, doit être réservé aux collectivités les plus importantes ; ce point a déjà été souligné dans le bilan intermédiaire du Gouvernement remis au Parlement.

Les travaux préparatoires à la loi NOTRe évoquaient, dans une rédaction initiale, un seuil de dépenses de 200 M€ ; pour les établissements publics de santé, c'est un seuil de produits qui a été retenu comme critère (100 M€ , calculé sur les trois derniers exercices).

La Cour des comptes ne s'estime pas légitime à préconiser des seuils, considérant qu'il s'agit d'un choix en opportunité ; elle recommande, en revanche, une mise en œuvre progressive sur la base de différentes « vagues » de déploiement, à l'instar du dispositif mis en œuvre par les établissements publics de santé.

b) Une première étude de la DGFIP visant à définir un périmètre de collectivités locales incitées à recourir, sur la base du volontariat, à la certification de leurs comptes

La DGFIP a mené une première étude visant à définir un périmètre de collectivités locales éligibles à la certification, sur la base du volontariat, à partir de critères démographiques et financiers.

Cette étude a porté sur les catégories de collectivités locales suivantes (budgets principaux et budgets annexes) : régions ; départements ; métropoles ; collectivités d'Outre-mer ; communautés urbaines ; communautés d'agglomérations ; communautés de communes ; communes de plus de 10 000 habitants.

Le recours à l'emprunt obligataire par les collectivités a également fait l'objet d'un axe d'analyse⁴⁷, dans la mesure où la certification était à même d'offrir une garantie aux créanciers quant à la fiabilité des états financiers pour des collectivités sollicitant ce type de financements externes.

Pour les communes, le seuil de 10 000 habitants est issu des différents bilans et concertations qui montrent que la certification des comptes impose aux communes de moins de 10 000 habitants une charge trop importante au regard du bénéfice attendu ; ces communes ont vocation à s'orienter vers un autre dispositif de fiabilisation des comptes.

⁴⁷ L'analyse repose sur une extraction des opérations comptables réalisées, en 2021, par les départements, régions, groupements de communes et communes de plus de 10 000 habitants.

Pour chacune de ces catégories de collectivités locales, les données suivantes ont été exploitées pour les trois derniers exercices (2019 à 2021) : la population ; le montant des recettes réelles de fonctionnement (RRF) ; le montant des dépenses réelles de fonctionnement (DRF) ; le montant des dépenses réelles d'investissement (DRI) ; le montant des recettes réelles d'investissement (RRI) ; le montant de la dette de la collectivité (capital restant dû) ; autres⁴⁸.

Sur la base des montants moyens des trois derniers exercices pour les cinq critères considérés (RRF, DRF, DRI, RRI, encours de dette)⁴⁹, les collectivités locales se répartissent par strates de seuils financiers de la façon suivante (données des seuls budgets principaux, en euros).

Montant ≥ à	Critère RRF Nbr collectivités	Critère DRF Nbr collectivités	Critère DRI Nbr collectivités	Critère RRI Nbr collectivités	Critère Encours dette Nbr collectivités
10 000 000	1689	1532	704	434	1128
30 000 000	746	660	290	169	524
50 000 000	473	404	191	94	361
60 000 000	397	344	167	78	317
100 000 000	258	235	98	45	223
200 000 000	157	133	48	22	123
300 000 000	120	108	34	16	80
500 000 000	82	67	16	7	47
1 000 000 000	36	31	7	3	18

Il résulte de cette analyse les constats suivants :

- le nombre de collectivités locales éligibles à la certification des comptes ne diffère pas significativement selon que l'on fixe le seuil à partir du seul budget principal ou sur une base agrégée (budget principal et budgets annexes). Par mesure de simplification, **le seuil pourrait être défini sur la base du seul critère des données du budget principal.**

- **un critère fondé sur le recours, individuel ou collectif, à des émissions obligataires définirait un champ relativement restreint** pour les collectivités locales du périmètre étudié (enjeu de 3 Md€ d'émissions en 2021 au regard des 150 Md€ de RRF/DRF ; une trentaine de collectivités locales concernées, en ne reprenant pour les communes que celles de plus de 10 000 habitants, ont eu recours à ce mode de financement sur au moins l'un des trois derniers exercices).

- **le critère des dépenses réelles de fonctionnement (DRF) est privilégié.** En effet, les critères DRI/RRI/encours de dettes sont fortement dépendants de la politique d'investissement, spécifique à chaque collectivité locale.

La **fixation d'un seuil de dépenses réelles de fonctionnement de 500 M€**, dépassé sur chacun des trois derniers exercices (2019 à 2021), aboutit à définir un **périmètre de 65 collectivités** locales ainsi réparties.

Communes +10000 hab	4
CTU	2
Départements	41
Métropole de Lyon	1
Métropoles	4
Régions	12
Ville de Paris	1
Total Résultat	65

48 Le critère des emprunts obligataires émis a été étudié, mais présente un intérêt limité pour les collectivités locales du périmètre étudié (enjeu de 3 Md€ d'émissions en 2021 au regard des 150 Md€ de RRF/DRF ; une trentaine de collectivités locales, en ne reprenant pour les communes que celles de plus de 10 000 habitants, ont eu recours à ce mode de financement sur l'un des trois derniers exercices).

49 Il s'agit d'une première approche sur la base des moyennes sur 3 exercices, afin d'avoir une vue d'ensemble ; une seconde approche (plus fine) consistera à vérifier le dépassement du critère de seuil sur chacun des 3 derniers exercices (cette approche a été mise en œuvre lors de simulations et abouti à des résultats très proches).

Sur la base de ces analyses, le périmètre des collectivités locales ayant vocation à voir leurs comptes certifiés pourrait s'établir selon l'un des deux orientations suivantes :

- réserver ce dispositif à l'ensemble des régions et départements, ainsi qu'aux communes et intercommunalités présentant un montant de dépenses réelles de fonctionnement excédant 500 M€⁵⁰ ; **ce périmètre cible 121 collectivités territoriales couvrant près de 52 % du montant moyen des dépenses réelles de fonctionnement au niveau national**⁵¹;

Ce périmètre s'apprécie en tenant compte des départements et régions en tant que collectivités territoriales ; sur la base des données 2022, le nombre de départements ayant le statut de collectivités territoriales (Conseils départementaux) s'élève à 95 (contre 101 départements en tant que circonscriptions administratives). Le nombre de régions en tant que collectivités territoriales (Conseils régionaux) s'élève à 14 (contre 18 régions en tant que circonscriptions administratives).

- réserver ce dispositif aux collectivités locales présentant un montant de dépenses réelles de fonctionnement excédant 500 M€⁵² ; **ce périmètre cible 65 collectivités locales (régions ; départements ; métropoles ; communes), couvrant 42 % du montant moyen des dépenses réelles de fonctionnement au niveau national.**

D. Proposer aux collectivités locales des dispositifs alternatifs à la certification légale des comptes

1. Proposer aux collectivités de recourir librement à une attestation de fiabilité par un professionnel du chiffre

Il est proposé d'abandonner le dispositif d'attestation de fiabilité, tel qu'expérimenté depuis 2019 par la DGFIP (avec recours aux auditeurs de la DGFIP), qui n'a pas démontré sa pertinence (cf. *supra*).

En effet, la réalisation de la phase conclusive reste très mobilisatrice pour les auditeurs de la DGFIP, alors qu'elle ne fournit pas le même niveau d'opposabilité aux tiers. Dans un contexte où les forces d'audit devront être mobilisées sur la réforme de la responsabilité des gestionnaires publics, la soutenabilité de cette formule apparaît, pour la DGFIP, incertaine.

Néanmoins, l'examen approfondi des cycles comptables à risque des collectivités de taille « intermédiaire » qui seraient en dessous du seuil de la certification légale et ne souhaiteraient pas s'engager volontairement dans une certification optionnelle conserve sa pertinence dans une optique de fiabilité des comptes.

Il pourrait être proposé aux collectivités locales de recourir librement à un professionnel du chiffre afin de se voir délivrer une attestation de fiabilité sur un ou plusieurs cycles comptables, préalablement définis ; cette prestation, qui n'existe pas actuellement dans le secteur privé, s'assimilerait à une mission d'audit d'une partie des comptes en application de la norme ISA 805 révisée.

50 sur chacun des trois exercices précédant celui de la première intervention du commissaire aux comptes.

51 Ces 121 collectivités territoriales représentent un montant moyen de dépenses réelles de fonctionnement (DRF) sur la période 2019-2021 de 92 130 M€, soit 51,89 % du montant moyen des dépenses réelles de fonctionnement au niveau national.

52 sur chacun des trois exercices précédant celui de la première intervention du commissaire aux comptes.

2. Proposer aux collectivités locales dont les comptes n'auraient pas vocation à être certifiés une synthèse de la qualité des comptes devant l'assemblée délibérante (ou la commission des finances)

Il est proposé d'étendre aux collectivités locales dont les comptes n'auraient pas vocation à être certifiés la possibilité de produire une synthèse de la qualité des comptes devant l'assemblée délibérante (ou la commission des finances) à compter des comptes de l'exercice 2024, produits en 2025.

Offre de service reposant sur l'intervention du réseau des comptables publics et des conseillers aux décideurs locaux, ce dispositif ne nécessite pas d'être inscrit dans un cadre législatif ; sa mise en œuvre serait piloté par la DGFIP, sous l'autorité du ministre en charge de l'action et des comptes publics.

Ce dispositif, non obligatoire, serait ouvert aux collectivités locales volontaires de plus de 3 500 habitants, à l'exception des plus importantes, et mis en œuvre une à deux fois par mandature.

E. Envisager un cadre adapté aux spécificités du secteur public local

1. Prolonger l'accompagnement des collectivités locales par la Cour des comptes en relation avec la DGFIP et la DGCL

Au regard de leurs spécificités, il pourrait être souhaitable que la Cour des comptes pilote le dispositif pérenne de certification des comptes des collectivités locales.

Ce pilotage pourrait s'effectuer selon des modalités proches de celles qui ont été mises en œuvre dans le cadre de l'expérimentation de la certification des comptes des collectivités, avec la signature d'une convention définissant les engagements respectifs des parties (accompagnement, préparation des cahiers des charges, réalisation de diagnostics, attestation de conformité, etc.).

Ce pilotage s'effectuerait en relation étroite avec la DGFIP et la DGCL.

2. Favoriser une gouvernance locale à même d'accompagner les enjeux de la certification des comptes

L'engagement d'une collectivité locale dans un processus de certification de ses comptes se traduit par des travaux d'ampleur bien au-delà de la seule tenue des comptes.

Compte tenu du caractère très mobilisateur de la démarche, sa conduite nécessite un volontarisme marqué des équipes dirigeantes et des effectifs dédiés à la conduite du projet.

L'intérêt des élus pour le processus est également gage du succès des efforts consentis.

Ainsi, comme le suggère l'AMF, la mise en place d'une instance de pilotage dédiée au sein de la collectivité, sous forme d'un comité d'audit composé d'élus et de cadres de la collectivité, permettrait de piloter, de diffuser et de promouvoir la démarche au sein des services et auprès des élus locaux.

Ce comité, dont la création pourrait être prévue par le code général des collectivités territoriales (CGCT), interviendrait dans le choix du commissaire aux comptes retenu lors de la procédure d'appel d'offre et les conclusions de l'intervention de ce dernier lui seraient prioritairement présentées ; ce comité pourrait également intervenir pour d'autres dispositifs, tels que celui de la synthèse de la qualité des comptes (cf. *infra*).

3. Instaurer des normes d'audit tenant compte des particularités des collectivités locales

Les retours d'expérience menés par la DGFIP en 2021 et 2022 auprès des comptables publics et ordonnateurs montrent que l'intervention du commissaire aux comptes (CAC) est généralement perçue comme positive, mais témoignent d'un besoin d'acculturation nécessaire de la part des professionnels du chiffre aux particularités budgétaires-comptables locales.

Les CAC réalisent leur audit selon les dispositions du code de commerce, les normes d'exercice professionnel et la doctrine professionnelle de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) ; ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes ne comportent pas d'anomalies significatives.

Si les spécificités de l'action publique sont intégrées dans les référentiels normatifs et les instructions budgétaires et comptables (et, au cas particulier, du référentiel M57) et si, d'une manière générale, comptabilités locales et comptabilités privées tendent à converger, les comptes des administrations publiques ne se distinguant de ceux des entreprises qu'en raison des spécificités de leur action, le commissaire aux comptes doit adapter son approche d'audit au contexte (et à l'environnement) budgétaire et comptable du secteur public local.

Une adaptation des CAC à l'environnement dans lequel évoluent les collectivités locales, en particulier au regard des relations financières entre l'État et ces dernières est nécessaire.

Comme évoqué *supra*, la formulation de réserves dites « exogènes » sur les cycles « trésorerie » et « recettes fiscales » montre ainsi que les circuits financiers et comptables très spécifiques qui sont appliqués, sans équivalent dans le secteur privé, ne sont pas toujours pris en compte dans l'exercice.

La standardisation des rapports d'opinion des commissaires aux comptes est également un sujet d'importance afin de permettre la comparabilité d'une collectivité à l'autre ; ces derniers doivent continuer à respecter le cadre imposé par les normes d'audit afin qu'ils restent lisibles et compréhensibles par leurs lecteurs.

Ces rapports pourraient être accompagnés d'une synthèse destinée à l'assemblée délibérante, reprenant de manière plus « *didactique et pédagogique* » les constats d'audit, en distinguant (le cas échéant) les réserves relevant de la collectivité, de celles dont elle n'a pas la maîtrise ; il apparaît important de préciser en préambule de cette synthèse destinée aux élus, ce en quoi consiste la certification des comptes (et ce qu'elle n'est pas, c'est-à-dire un examen de la gestion de la collectivité ou une notation). Au-delà, les informations telles que, notamment, l'attestation d'indépendance, l'identification des associés ayant participé à l'audit, la description de la nature et des échanges avec le comité pourraient également y être intégrés.

Une réflexion sur l'instauration de normes d'audit spécifiques aux collectivités locales à l'attention des commissaires aux comptes doit ainsi être menée, en concertation avec le Haut conseil du commissariat aux comptes, autorité de régulation de la profession de commissaires aux comptes, et la Compagnie nationale des Commissaires aux comptes.

4. Faire évoluer certains textes législatifs et réglementaires afin de les adapter aux besoins de la certification des comptes

En concertation avec les représentants des associations d'élus, certaines dispositions du code général des collectivités territoriales (CGCT) pourraient évoluer.

Trois thèmes principaux sont identifiés à ce stade de l'expertise juridique :

- au regard des normes comptables définies par le CNoCP, l'harmonisation des périmètres d'amortissement des immobilisations et des dispositifs de neutralisation afférents entre les différentes catégories de collectivités locales (régions ; départements ; métropoles ; communes) doit être étudiée, de même que, pour les communes, la définition des provisions (et de l'harmonisation, entre les catégories de collectivités locales, des dispositifs de neutralisation, voire d'étalement, de ces opérations de dépréciation).

- la durée de la journée complémentaire dont la date légale de fin est fixée au 31 janvier N+1. En effet, dans le cadre de la présente expérimentation, et dans un objectif de respect des délais légaux de présentation des comptes aux assemblées délibérantes (30 juin N+1), la question de la réduction de la journée complémentaire a constitué une incitation forte de ces deux exercices de certification.

La certification des comptes n'a pas vocation à venir modifier l'état du droit en matière d'absence de journée complémentaire pour la section d'investissement, ni à venir prolonger la durée de la journée complémentaire pour permettre la comptabilisation des ajustements d'audit.

En effet, dans une telle logique, la prise en compte des ajustements d'audit devrait être possible jusqu'à la date de l'arrêté des comptes, ce qui impliquerait de faire courir la journée complémentaire jusqu'au 22 mai N+1, date fixée par l'arrêté interministériel du 29 octobre 2020 relatif au calendrier d'arrêté des comptes des collectivités territoriales et de leurs groupements admis à participer à l'expérimentation de la certification des comptes ; cette option aboutirait à approuver les comptes de l'exercice N bien au-delà du 30 juin N+1. Cette option n'est donc pas envisageable. La mise en place d'un contrôle comptable et financier et la définition d'un calendrier concerté de clôture entre l'ordonnateur, le comptable public et l'auditeur doivent permettre d'intégrer le traitement des ajustements d'audit dans les délais réglementaires impartis.

Dès lors, il n'est pas non plus envisagé, comme le propose la Cour des comptes dans son bilan définitif⁵³, de « *clôture anticipée* » par les entités soumises à certification sous la forme d'un « *arrêté intermédiaire complet, dont le périmètre pourrait être réduit à certains comptes sensibles* », au regard des charges de travail complémentaires induites par une telle procédure de clôture des comptes.

- la notion d'arrêté des comptes, qui est, selon la rédaction actuelle du CGCT, constituée par le vote de l'organe délibérant sur les comptes soumis à son approbation, devra être redéfinie dans un contexte de certification des états financiers.

La DGFIP expertisera, en lien avec la DGCL, la nécessité d'encadrer les autres échéances des travaux liés à la certification, notamment la date de remise du rapport par l'auditeur externe.

Ces travaux juridiques doivent être menés d'ici le premier exercice de certification des comptes des collectivités locales (2027).

--- oOo ---

53 Cf. bilan définitif de la Cour des Comptes (chapitre III partie II B ; page 94).

Conclusion

Dans les collectivités locales engagées dans l'expérimentation de la certification de leurs comptes, la démarche a été reconnue par l'ensemble des acteurs comme une source de progrès importants.

La certification des comptes, dispositif le plus abouti en termes d'assurance de qualité des comptes, a incité à l'intégration d'une vision patrimoniale des comptes au-delà des simples considérations budgétaires et à une meilleure appréhension des risques au travers du déploiement des dispositifs de contrôle interne ; elle a renforcé le travail partenarial entre l'ordonnateur et le comptable public tout en intégrant à cette dynamique le commissaire aux comptes. Loin de s'opposer aux principes budgétaires et contrôle budgétaire associé, qui visent un objectif différent en contribuant à garantir les équilibres financiers des collectivités, les deux approches restent complémentaires. En effet, la certification des comptes en tant que vecteur d'amélioration de la qualité des comptes, conforte l'exercice du contrôle budgétaire.

La certification des comptes a permis de mettre en place des dispositifs de contrôle interne lorsqu'ils n'existaient pas ou d'en corriger les défaillances sous le regard appuyé des juridictions financières et des administrations (DGFIP ; DGCL) qui ont joué un rôle important en matière d'accompagnement. En cela, elle s'articule très positivement avec la réforme de la responsabilité des gestionnaires publics qui vient limiter l'intervention du juge financier aux fautes les plus graves et place les gestionnaires au centre du dispositif de maîtrise des risques.

Ces progrès demandent encore d'être consolidés car le chantier de la qualité comptable est un travail de longue haleine. C'est ce qu'ont montré les premières certifications « à blanc », lors desquelles des réserves et limitations ont été formulées par les commissaires aux comptes sur des thèmes à enjeux tels que l'actif immobilisé.

Si les collectivités locales et les comptables publics ont bien perçu tous les bienfaits de la démarche et si l'expérimentation a permis d'enregistrer des progrès tangibles en matière de contrôle interne et une amélioration substantielle de la qualité des comptes, les charges liées à l'exercice de certification, en termes de mobilisation des équipes, en termes de coûts financiers directs ou liés aux ajustements reviennent souvent dans les retours d'expérience comme principaux freins à la mise en œuvre du dispositif de certification des comptes.

La certification des comptes apparaît ainsi comme un dispositif adapté aux collectivités locales les plus importantes en termes d'enjeux financiers et de capacité d'expertise.

Ce dispositif pourrait ainsi être proposé à un périmètre limité de collectivités locales volontaires⁵⁴, faisant l'objet d'un accompagnement dédié de la part des administrations (DGFIP et DGCL) et de la Cour des comptes.

Les collectivités locales, au-delà de celles qui choisiraient de s'inscrire dans le champ d'une certification, pourraient se voir proposer une synthèse de la qualité des comptes présentée par le comptable public (ou le conseiller aux décideurs locaux) devant l'assemblée délibérante (ou la commission des finances, voire un comité d'audit).

Un certain nombre de conditions nécessaires et préalables devront être respectées pour fonder la certification sur de bonnes bases. Il s'agira de disposer d'un cadre normatif et réglementaire stabilisé autour du référentiel M57 permettant la production par l'application HELIOS d'états

⁵⁴ Régions, départements et communes ou intercommunalités dont les dépenses de fonctionnement dépassent 500 M€, à l'instar de la pratique en vigueur en matière de certification légale dans d'autres sphères (EPS, secteur privé).

financiers aux standards de la comptabilité générale et dont la reddition se ferait sur une base agrégée à travers la généralisation du compte financier unique (CFU).

Un temps de préparation d'au moins quatre ans apparaît indispensable pour poser les premiers diagnostics et permettre aux collectivités concernées de se préparer à la démarche.

Ainsi, dans un contexte marqué, à horizon 2024, par le déploiement du compte financier unique et la généralisation du référentiel M57, la mise en œuvre des dispositifs de certification et de fiabilisation des comptes constitue, pour les collectivités locales, une réelle opportunité visant à répondre aux exigences des dispositions de l'article 47.2 de la Constitution.

MINISTÈRE DE L'ACTION ET DES
COMPTES PUBLICS

DIRECTION GÉNÉRALE
DES FINANCES PUBLIQUES

Sous-direction en charge de la gestion
comptable et financière des
collectivités locales

Bureau des comptabilités locales

MINISTÈRE DE LA COHÉSION DES
TERRITOIRES ET DES RELATIONS
AVEC LES COLLECTIVITÉS
TERRITORIALES

DIRECTION GÉNÉRALE
DES COLLECTIVITÉS LOCALES

Sous-direction des finances locales
et de l'action économique

Bureau des budgets locaux et de
l'analyse financière

**Expérimentation de la certification
des comptes des collectivités locales**

**Bilan définitif
en application des dispositions de l'article 110 de la loi n°2015-991
du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale
de la République**

Liste des annexes

Annexe 1 : Liste des collectivités participant à l'expérimentation de certification des comptes fixée par l'arrêté interministériel du 10 novembre 2016 (publié au Journal Officiel du 17 novembre 2016)

Annexe 2 : Observations individuelles des collectivités locales

Annexe 3 : Bilan intermédiaire du Gouvernement au Parlement

Annexe 4 : Synthèse des bilans des dispositifs alternatifs

Annexe 5 : Synthèse des recommandations adressées aux administrations suite aux examens ciblés

Annexe 6 : Sujets réglementaires

Annexe 7 : Bilan final de la Cour des comptes

**Annexe n° 1 – Liste des collectivités participant à l'expérimentation de la certification des comptes fixée par l'arrêté interministériel du 10 novembre 2016
(publié au Journal Officiel du 17 novembre 2016)**

Région administrative	Collectivités territoriales participant à l'expérimentation de la certification des comptes
Auvergne Rhône-Alpes	Conseil départemental du Rhône Conseil départemental de la Savoie
Bourgogne Franche-Comté	Communauté d'agglomération du Grand Dole
Bretagne	Syndicat départemental des énergies du Morbihan
Centre Val de Loire	Commune d'Orléans
Corse	Communauté de Communes de Calvi - Balagne
Grand Est	Commune de Sarreguemines Communauté d'agglomération de Sarreguemines Confluences
Hauts de France	Conseil départemental de l'Aisne Commune de Péronne Communauté d'agglomération de Valenciennes Métropole
Ile-de-France	Ville de Paris Commune de Bondy Commune de Sceaux
Normandie	Conseil départemental de l'Eure
Nouvelle Aquitaine	Conseil départemental de la Dordogne
Occitanie	Métropole de Toulouse Commune de Montpellier Commune de Fournels Communauté d'agglomération de l'Albigeois
Pays de Loire	Conseil régional des Pays de Loire
Provence Alpes Côte d'Azur	Commune de Cuers
Guadeloupe	Commune de Saint-Claude
Réunion	Conseil régional de la Réunion Conseil départemental de la Réunion

Annexe n° 2 – Observations des collectivités et groupements

OBSERVATIONS DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES ET DES GROUPEMENTS CONCERNÉS – 1

<https://www.ccomptes.fr/system/files/2023-01/20230105-Bilan-final-experimentation-certification-comptes-locaux-obs-1.pdf>

OBSERVATIONS DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES ET DES GROUPEMENTS CONCERNÉS - 2

<https://www.ccomptes.fr/system/files/2023-01/20230105-Bilan-final-experimentation-certification-comptes-locaux-obs-2.pdf>

OBSERVATIONS DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES ET DES GROUPEMENTS CONCERNÉS – 3

<https://www.ccomptes.fr/system/files/2023-02/20230105-Bilan-final-experimentation-certification-comptes-locaux-obs-3.pdf>

OBSERVATIONS DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES ET DES GROUPEMENTS CONCERNÉS – 4

<https://www.ccomptes.fr/system/files/2023-01/20230105-Bilan-final-experimentation-certification-comptes-locaux-obs-4.pdf>

OBSERVATIONS DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES ET DES GROUPEMENTS CONCERNÉS – 5

<https://www.ccomptes.fr/system/files/2023-01/20230105-Bilan-final-experimentation-certification-comptes-locaux-obs-5.pdf>

Annexe n° 3 – Bilan intermédiaire du gouvernement au Parlement

MINISTÈRE DE L'ACTION ET DES
COMPTES PUBLICS

DIRECTION GÉNÉRALE
DES FINANCES PUBLIQUES

Sous-direction en charge de la gestion
financière et comptable des
collectivités locales

Bureau des comptabilités locales

MINISTÈRE DE LA COHÉSION DES
TERRITOIRES ET DES RELATIONS
AVEC LES COLLECTIVITÉS
TERRITORIALES

DIRECTION GÉNÉRALE
DES COLLECTIVITÉS LOCALES

Sous-direction des finances locales
et de l'action économique

Bureau des budgets locaux et de
l'analyse financière

NOR n°CPAE1907253X

**Expérimentation de la certification
des comptes des collectivités locales**

**Bilan intermédiaire
en application des dispositions de l'article 110 de la loi n°2015-991
du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale
de la République**

L'article 110 de la loi n° 2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République (NOTRe) définit les conditions d'organisation du dispositif d'expérimentation de la certification des comptes des collectivités locales.

« 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 ».

Après avoir rappelé le calendrier et les acteurs de l'expérimentation, le présent rapport, établi par les directions concernées des Ministères de l'Action et des Comptes publics et de la Cohésion des Territoires et des Relations avec les collectivités territoriales, vise à tirer les principaux enseignements sur la période 2015-2018 et à présenter les perspectives de moyen terme.

Le présent rapport comprend, en annexes, la liste des collectivités expérimentant le dispositif de certification des comptes (annexe n°1), les réponses formulées par ces collectivités suite au diagnostic global d'entrée, établi par la Cour des comptes (annexe n°2), le bilan intermédiaire de la Cour des comptes, en charge du pilotage du dispositif (annexe n°3), et la note de problématique sur les dispositifs alternatifs (annexe n°4).

Partie I. Le calendrier et les acteurs de l'expérimentation

1. Le calendrier de l'expérimentation

En application de l'article 110 de la loi n° 2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République (NOTRe), l'expérimentation de la certification des comptes des collectivités locales se déroule en plusieurs phases.

1.1. Le dépôt et l'examen des candidatures

Les collectivités territoriales et leurs groupements ont pu 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 loi ; ce délai a ainsi expiré le 7 août 2016.

Au 7 août 2016, 50 collectivités locales ont exprimé le souhait de participer à cette expérimentation (28 communes ; 11 établissements de coopération intercommunale ; 7 départements ; 1 syndicat intercommunal ; 2 régions dont une outre-mer ; 1 établissement public à caractère industriel et commercial ; cette dernière candidature a été jugée irrecevable car située en dehors du périmètre visé par l'article 110 de la loi NOTRe).

Sur la base de l'avis formulé par le Premier Président de la Cour des comptes, le ministre de l'Economie et des Finances, le ministre de l'Aménagement du territoire, de la Ruralité et des Collectivités territoriales, le ministre de l'Intérieur, le Secrétaire d'Etat chargé du Budget et des Comptes publics et la Secrétaire d'Etat chargée des Collectivités territoriales ont retenu un panel de 25 collectivités, de toutes tailles, de toutes catégories (régions, départements, communes, établissements publics de coopération intercommunale), réparties sur l'ensemble du territoire (métropole et hors métropole) en vue de participer à cette expérimentation.

Ces 25 collectivités sont ainsi réparties : 2 conseils régionaux, 6 conseils départementaux, 7 établissements de coopération intercommunale (dont une métropole) et 10 communes.

Au-delà de sa représentativité, le choix de 25 collectivités expérimentatrices a été guidé par le souci de pouvoir proposer un accompagnement de qualité, en adéquation avec les plans de charge des juridictions financières et des services de l'Etat.

L'arrêté du 10 novembre 2016, publié au Journal Officiel du 17 novembre 2016 a fixé la liste des collectivités territoriales et groupements admis à intégrer le dispositif d'expérimentation de la certification de leurs comptes (cf. annexe n°1).

1.2. La signature d'une convention 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.

Une convention a été signée entre chaque collectivité expérimentatrice et le Premier Président de la Cour des comptes au premier semestre 2017 ; cette convention définit en particulier le cadre de la mission d'accompagnement assurée par la Cour des comptes auprès des collectivités expérimentatrices.

La mission d'accompagnement ainsi décrite prévoit « *la réalisation de diagnostics visant à évaluer la régularité et la sincérité des comptes de la collectivité, ainsi que la fidélité de l'image qu'ils donnent de sa situation financière et du résultat de ses opérations* ».

Ces diagnostics comportent une première phase, le « *diagnostic global d'entrée* », d'ores et déjà achevée, puis une phase d'examen « *ciblés* » (2018-2020) qui porteront notamment sur l'organisation comptable et financière de la collectivité, les processus de gestion ayant une incidence significative sur les comptes, le système d'information financière de la collectivité, l'efficacité de son contrôle interne.

La Cour des comptes formule des recommandations sur la base de ces travaux.

Les conventions précisent, enfin, qu'« *au regard des recommandations formulées, et dans le respect du principe de libre administration, les collectivités locales élaborent un plan d'action pluriannuel et en assurent l'exécution.* »

1.3. La certification expérimentale

A l'issue de la phase d'accompagnement par les juridictions financières, des commissaires aux comptes réaliseront des certifications sur les comptes des exercices 2020, 2021 et 2022.

Le choix du commissaire aux comptes relève de la collectivité après appel d'offres ; le cadre et les modalités de ces certifications seront définis par un cahier des charges, compte tenu des enseignements tirés des constatations établies lors de l'accompagnement mis en œuvre de 2017 à 2020.

Les modalités de l'expérimentation de la certification seront spécifiées par un avenant à la convention précitée.

1.4. Les bilans de l'expérimentation

L'article 110 de la loi NOTRe dispose que « *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.* »

Outre le présent bilan intermédiaire, à l'issue de l'expérimentation (2023), il appartiendra au Parlement de se prononcer sur les suites à réserver, le cas échéant, à l'expérimentation sur la base d'un bilan définitif remis par le Gouvernement.

2. Les acteurs de l'expérimentation

2.1. Les collectivités locales expérimentatrices

Un panel de 25 collectivités, de toutes tailles, de toutes catégories (régions, départements, communes, établissements publics de coopération intercommunale), réparties sur l'ensemble du territoire (métropole et hors métropole) a été retenu en vue de participer à cette expérimentation.

Le dispositif retenu doit pouvoir assurer aux collectivités un haut niveau de qualité en termes de suivi et d'accompagnement, tant par les juridictions financières que par les services de l'État concernés (DGFIP, DGCL), en vue de remettre au Parlement les éléments utiles à l'élaboration d'un bilan de cette expérimentation et de permettre aux candidats de retirer tout le bénéfice attendu de leur démarche.

2.2. La Cour des comptes

Conformément aux dispositions du 1er alinéa de l'article 110 précité, « *la Cour des comptes conduit en liaison avec les chambres régionales des comptes [l']expérimentation* ».

C'est à ce titre qu'elle est intervenue dans le processus de sélection des collectivités candidates et qu'une convention a été signée entre chaque exécutif local et son Premier Président.

En outre, la Cour des comptes a mis en place des instances de gouvernance dédiées au projet :

- Une commission consultative pour l'expérimentation présidée par le Président de la quatrième chambre ; cette commission comprend notamment des représentants des juridictions financières, des associations d'élus, des administrations d'État (DGFIP, DGCL), du Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) et de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC).

Il s'agit de l'organe de discussion et d'information sur le déroulement des différents aspects du projet. Elle assure également la liaison avec le Comité de fiabilité des comptes locaux.

- Un Comité de pilotage, instance interne aux juridictions financières ; il peut associer, en tant que de besoin la DGFIP et la DGCL ; il s'agit, selon la Cour des comptes, de « *l'organe opérationnel de décision et de suivi du projet.* ».

- Une équipe projet a également été créée au sein des juridictions financières.

Enfin, la Cour des comptes participe aux travaux du CNoCP et est membre de droit du Comité de fiabilité des comptes locaux.

2.3. Les services de l'Etat

- **La Direction générale des finances publiques (DGFIP)**

La Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP) est une direction du Ministère de l'Action et des Comptes Publics.

En son sein, le service des collectivités locales¹ contribue à l'élaboration des règles et des procédures relatives à la gestion financière et comptable des collectivités territoriales, des établissements publics de santé et de certains offices publics de l'habitat. Il concourt à la valorisation des comptes de ces collectivités et établissements et pilote les dispositifs de qualité des comptes locaux. En outre, il anime la politique de conseil aux collectivités locales dans tous les domaines de compétence de la DGFIP et l'action économique de ses services déconcentrés. Enfin, il contribue au développement de la dématérialisation des procédures et participe au déploiement des nouveaux moyens de paiement mis à la disposition du secteur public local.

Implanté sur l'ensemble du territoire, le réseau de la DGFIP comprend, notamment, les comptables publics des collectivités territoriales, des établissements publics de santé et certains offices publics de l'habitat.

Au titre de ses prérogatives, la DGFIP assure la présidence et le secrétariat du Comité de fiabilité des comptes locaux (cf. point 2.4 *infra*) et est membre de la Commission consultative pour l'expérimentation présidée par le Président de la quatrième chambre de la Cour des comptes.

Par ailleurs, la DGFIP participe, avec la DGCL, aux travaux du CNOCP et à l'élaboration du référentiel budgétaire et comptable M57, support réglementaire de la certification expérimentale ; elle assure, parallèlement, la mise en œuvre applicative nécessaire à la production des états financiers (application HELIOS).

De plus, la DGFIP a proposé, en phase de démarrage du projet, une offre de service aux collectivités expérimentatrices et à leurs comptables (cf. ; partie III « Les premiers enseignements de l'expérimentation » ; § 1.2 *infra*) et a développé un cycle de formation de deux jours à destination des experts de la Cour des comptes en charge du projet de certification des comptes (janvier 2017).

Sur le plan organisationnel, ces travaux (réglementation comptable ; mise en œuvre applicative ; accompagnement des collectivités locales et du réseau des comptables publics) sont pilotés, au plan national, par le bureau CL1B « Comptabilités locales » ; au plan déconcentré, un réseau de correspondants départementaux « Certification des comptes » au sein des 23 directions (régionales ou départementales) des finances publiques concernées a été constitué, animé par le bureau CL1B.

Fort de l'expérience acquise dans le cadre de l'expérimentation des comptes des établissements publics de santé, la DGFIP entretient des relations régulières et constructives avec la Cour des comptes, chargée du pilotage du dispositif d'expérimentation des comptes des collectivités locales, ainsi qu'avec la Compagnie Nationale des commissaires aux comptes (CNCC).

- **La Direction générale des collectivités locales (DGCL)**

La Direction Générale des Collectivités Locales (DGCL) est une direction du Ministère de la Cohésion des Territoires et des Relations avec les collectivités territoriales, chargée d'élaborer l'ensemble des dispositions concernant les collectivités territoriales (en matière de compétences et d'institutions locales), de répartir les concours financiers de l'État entre ces collectivités, de mettre en place les dispositions statutaires relatives aux acteurs locaux (élus et personnels). Elle est au cœur du dialogue entre l'Etat et les collectivités locales, notamment dans le cadre d'organismes consultatifs, comme le comité des finances locales (CFL) ou le comité national d'évaluation des normes (CNEN) dont elle assure le secrétariat.

1 Organisé autour de deux sous-directions et comprenant 6 bureaux.

La sous-direction des finances locales et de l'action économique (SDFLAE) est chargée des questions relatives à la fiscalité locale, aux concours financiers de l'Etat aux collectivités territoriales, aux budgets locaux et à l'analyse financière des collectivités locales, aux actions menées par les collectivités locales en matière d'intervention économique et d'aménagement du territoire et au financement des transferts de compétences.

Au sein de cette sous-direction, le bureau FL3 « Bureau des budgets locaux et de l'analyse financière » élabore, en relation avec la DGFIP (CL1B) le cadre budgétaire et comptable propre à chaque type de collectivités, pilote la mise en œuvre du contrôle budgétaire exercé par les préfetures et le suivi de la situation financière des collectivités locales ; il prépare également les rapports au Parlement sur le contrôle budgétaire des budgets locaux et la mise en œuvre du ratio d'autonomie financière.

Le bureau FL3 participe aux travaux du CNoCP et du Comité de fiabilité des comptes locaux ; il est membre de la Commission consultative pour l'expérimentation présidée par le Président de la quatrième chambre de la Cour des comptes.

Au niveau déconcentré, en application des dispositions de l'article 72 de la constitution, les préfets sont chargés de la mise en œuvre du contrôle budgétaire (articles L. 1612-1 à L. 1612-20 du code général des collectivités territoriales) et du contrôle de légalité des actes des collectivités locales.

2.4 Les autres acteurs et instances concernés par le dispositif expérimental de certification des comptes des collectivités locales

- **Le Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP)**

Le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) a été créé par la loi de finances rectificative du 30 décembre 2008, à la suite notamment des propositions formulées par le rapport Prada ; il remplace le Comité des normes de comptabilité publique et son Comité d'interprétation.

Ce Conseil est en charge de la normalisation comptable de toutes les personnes publiques et privées exerçant une activité non marchande et financées majoritairement par des ressources publiques, et notamment des prélèvements obligatoires.

Le Conseil de normalisation des comptes publics est un organisme consultatif placé auprès du Ministre chargé des comptes publics.

Entrent dans son périmètre, l'Etat et les organismes dépendant de l'Etat, les collectivités territoriales et les établissements publics locaux, la Sécurité sociale et les organismes qui lui sont assimilés. Cette extension de périmètre par rapport à l'ancien Comité des normes de comptabilité publique qui était en charge de la normalisation des comptes de l'Etat français se justifie par la nécessité de définir une politique de normalisation comptable harmonisée pour l'ensemble des administrations publiques.

Le CNoCP est chargé d'émettre des avis préalables sur tous les projets de normes comptables que contiennent les textes législatifs ou réglementaires applicables aux personnes publiques et privées entrant dans son champ de compétence ; il rend un avis préalable sur les dispositions de nature normative figurant dans les instructions ou circulaires qui lui sont présentées par les administrations compétentes.

Le CNoCP propose également aux ministres compétents des normes comptables, des modifications ou des interprétations de normes comptables applicables à ces personnes ; il participe aux débats internationaux sur la normalisation comptable du secteur public et répond aux consultations des institutions et organisations internationales.

Le programme de travail du CNoCP mentionne les sujets sur lesquels des évolutions normatives sont demandées par les autorités compétentes ou estimées nécessaires par le CNoCP.

Dans le cadre du dispositif expérimental de certification des comptes, le CNoCP est en charge de l'élaboration du recueil des normes comptables applicables aux entités publiques locales (cf. partie « II. Les états financiers et les évolutions du cadre normatif » *infra*).

Le CNoCP est membre de la Commission consultative pour l'expérimentation présidée par le Président de la quatrième chambre de la Cour des comptes.

- **La Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes (CNCC)**

La Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) est l'instance représentative de la profession en France ; elle agit auprès des professionnels, des pouvoirs publics, des régulateurs et anime l'ensemble du réseau régional.

Dotée de la personnalité morale, la CNCC est un établissement d'utilité publique placé auprès du Garde des Sceaux, ministre de la Justice.

La CNCC a un triple rôle d'autorité technique, morale et institutionnelle et, à ce titre, anticipe et accompagne les évolutions de la profession. L'article 821-6 du code de commerce précise que la Compagnie nationale des commissaires aux comptes « *concourt au bon exercice de la profession, à sa surveillance ainsi qu'à la défense de l'honneur et de l'indépendance de ses membres* ».

La CNCC participe aux travaux du CNoCP et est membre de la Commission consultative pour l'expérimentation présidée par le Président de la quatrième chambre de la Cour des comptes.

Les commissaires aux comptes sont en charge de la certification des comptes des exercices 2020 à 2022 des collectivités locales participant à l'expérimentation de la certification des comptes.

- **Le Comité national de fiabilité des comptes locaux**

Le Comité national rassemble les représentants des ordonnateurs locaux, des comptables publics et des juges des comptes. Présidé par le directeur général des Finances publiques (DGFIP) ou son représentant par délégation du ministre chargé des Comptes publics, il est composé de représentants des associations nationales d'élus locaux², de représentants de la DGFIP et de la DGCL, et de membres des juridictions financières désignés par le Premier président de la Cour des comptes.

Le 21 mars 2014, les ministres chargés des Finances, du Budget et des Collectivités territoriales, les présidents des grandes associations nationales d'élus locaux et le Premier président de la Cour des comptes ont conclu une « Charte nationale relative à la fiabilité des comptes locaux » ; cette charte souligne l'importance de la qualité des comptes pour la démocratie locale et rappelle les dispositions de l'article 47-2 de la Constitution (« *Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière.* »).

Pour renforcer la qualité des comptes des collectivités territoriales et de leurs établissements publics, les signataires de la charte nationale se sont engagés dans une démarche partenariale visant à définir des outils et des méthodes mis à la disposition des acteurs locaux, à partir des bonnes pratiques constatées sur le terrain, pour permettre à chacun d'améliorer la qualité de ses traitements comptables.

Il s'agit également de proposer des modes d'attestation de la fiabilité des comptes adaptés à l'hétérogénéité des situations et des enjeux financiers au sein du secteur public local.

Ainsi, les solutions organisationnelles et procédurales mises en avant par le Comité national s'appuient, le plus souvent, sur l'analyse et la validation des bonnes pratiques relevées à travers le territoire national. Les collectivités intéressées peuvent, ensuite, se rapprocher de leur comptable public pour mettre en œuvre, à leur échelle, un partenariat intégrant tout ou partie des recommandations nationales, en fonction du contexte local et de leurs propres priorités, à définir après un diagnostic partagé ordonnateur-comptable des forces et faiblesses en matière de fiabilité de ses comptes.

Dans ce cadre, une documentation et des outils ont été mis à disposition des acteurs locaux, sous la forme de guides et de référentiels de contrôle interne notamment ; cette documentation est accessible sur le site collectivités-locales.gouv.fr.

Enfin, le Comité national de fiabilité des comptes locaux est l'instance de concertation privilégiée dans le cadre de la rédaction du référentiel M57 (cf. *infra*, partie II, 2.1) et la conduite de réflexions relatives à des dispositifs alternatifs à la certification des comptes (cf. développements *infra*).

2 AMF, ARF, ADF, ADCF, France Urbaine et AFIGESE.

Partie II. Les états financiers et les évolutions du cadre normatif

L'expérimentation de la certification des comptes des collectivités locales est fortement liée à l'évolution du cadre normatif applicable au secteur public local.

1. Les travaux du Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP)

1.1. Le cadre d'intervention du Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP)

Les instructions budgétaires et comptables du secteur public local évoluent, notamment, au regard des avis rendus par le Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP).

En effet, l'article 56 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique précise que les règles de comptabilité générale applicables aux personnes morales mentionnées à l'article 1^{er} ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de l'action de ces personnes morales. Ces règles sont fixées selon des normes établies dans les conditions prévues à l'article 136 de la loi du 28 décembre 2001 relative à la loi de finances pour 2002.

En application de ces dispositions réglementaires, le CNoCP, dans son rôle de normalisateur comptable national, a souhaité examiner les principes comptables des collectivités locales, d'en apprécier la convergence avec les autres entités du secteur public (État et établissements publics nationaux et organismes de sécurité sociale) et de déterminer, le cas échéant, l'existence de spécificités pour les entités publiques locales pouvant justifier des principes comptables différents.

1.2. Les travaux du recueil des normes comptables des entités publiques locales (2016-2019)

Le CNoCP a inscrit à son programme de travail 2016-2019 les travaux de rédaction d'un recueil des normes comptables applicables aux entités publiques locales.

Les travaux de rédaction du recueil des normes des entités publiques locales ont débuté en septembre 2016 avec la constitution de groupes de travail et ont abouti, à ce jour, à la validation de plusieurs normes comptables :

- les états financiers (validation du projet de norme 1 lors du Collège du 23 janvier 2017) ;
Au-delà des états financiers (bilan, compte de résultat et annexe), le périmètre comptable de l'expérimentation de certification des comptes des collectivités locales a été défini par cette norme qui a vocation à être relue et amendée, *in fine*, une fois toutes les autres normes adoptées ;
- les dettes financières et les instruments financiers à terme (validation de la norme 11 lors du Collège du 27 avril 2017) ;
- les composantes de la trésorerie et les placements à court terme (validation de la norme 10 lors du Collège du 3 juillet 2017) ;
- les immobilisations incorporelles (validation de la norme 5 lors du Collège du 3 juillet 2017) avec demande d'élaboration d'une norme spécifique relative au traitement des subventions d'investissement versées (cf. projet de norme 22) ;
- les changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs (norme 14, validée par le Collège du 19 janvier 2018) ;
- les événements postérieurs à la clôture (norme 15, validée par le Collège du 19 janvier 2018) ;
- les subventions d'investissement versées (norme 22, validée par le Collège du 19 janvier 2018) ;
- les stocks (norme 8, validée par le Collège du 5 avril 2018) ;
- les immobilisations financières (norme 7, validée par le Collège du 3 juillet 2018).

2. La traduction des normes comptables dans les instructions budgétaires et comptables du secteur public local

Au-delà des travaux préalables pilotés par le CNoCP (édiction des normes), il est souligné que les mises à jour successives du référentiel M57 au 1^{er} janvier 2018, puis au 1^{er} janvier 2019, font l'objet d'une concertation étroite menée, en amont, avec les représentants des associations d'élus (deux GT « M57 » organisés en mai et septembre 2017 ; un GT « M57 » organisé en septembre 2018 ; trois GT « Annexe et périmètre de certification » organisés sur la période fin 2017 - 1^{er} trimestre 2018).

Ces travaux sont pilotés par la DGFIP (CL1B), en relation avec la DGCL (FL3).

Cette phase de concertation avec les associations d'élus permet ainsi à la DGCL (FL3), en relation avec la DGFIP (CL1B), de présenter au cours du dernier trimestre aux instances concernées (Comité des finances locales ; CNEN) un projet d'instruction budgétaire et comptable M57 applicable au 1^{er} janvier de l'année suivante en vue de sa publication par arrêté interministériel au Journal Officiel.

2.1. L'articulation entre les normes et les instructions budgétaires et comptables

Les instructions budgétaires et comptables, portées par arrêté interministériel, regroupent, en un seul opus, l'ensemble des dispositions comptables (normes et principes comptables ; commentaires des comptes ; schémas comptables et plans de comptes) et budgétaires applicables au secteur public local.

Au cas particulier, le référentiel budgétaire et comptable M57 s'applique :

- de plein droit, par la loi, aux collectivités territoriales de Guyane et de Martinique, à la collectivité de Corse et aux métropoles ;

À compter du 1^{er} janvier 2019, il est applicable de plein droit à la Ville de Paris, collectivité à statut particulier issue de la fusion entre la commune et le département de Paris.

- par droit d'option, à toutes les collectivités locales, leurs établissements publics locaux et l'ensemble des établissements publics mentionnés à l'article L. 1612-20 du CGCT, en application de l'article 106 de la loi « NOTRÉ » ;
- par convention avec la Cour des comptes, aux collectivités locales qui entrent dans le champ d'expérimentation de la certification des comptes publics (période 2020-2022), en application de l'article 110 de la loi « NOTRÉ » ; ladite convention précise que le référentiel budgétaire et comptable M57 doit être appliqué par ces collectivités locales au plus tard au 1^{er} janvier 2019.

Aussi, afin de poursuivre le mouvement de modernisation et de convergence vers les règles du plan comptable général en matière de comptabilité et d'information financière, le cadre comptable du référentiel M57 prend-il appui sur les travaux en cours du CNoCP relatifs à la rédaction du recueil des normes comptables applicables aux entités publiques locales.

À ce titre, les évolutions normatives sont intégrées au référentiel M57 dès lors qu'elles ne dérogent pas aux dispositions législatives ou réglementaires du code général des collectivités territoriales.

Les principales évolutions comptables au 1^{er} janvier 2018 ont ainsi porté sur la définition des immobilisations, leurs modalités de comptabilisation et d'amortissement, sur les modalités de constitution des provisions et dépréciations ainsi que sur la suppression des charges et produits exceptionnels ; en outre, le bilan et le compte de résultat ont été profondément rénovés, conformément aux critères retenus dans le projet de norme 1 relatif aux états financiers, validé par le Collège du CNoCP le 23 janvier 2017.

À compter du 1^{er} janvier 2019, outre l'ajout du tome IV relatif aux états financiers, certains principes comptables ont été intégrés au référentiel M57 afin de tenir compte des travaux du CNoCP validés au cours du premier semestre 2018 ; ceux-ci portent, en particulier, sur les subventions d'investissement versées, les immobilisations financières, les changements de méthodes comptables, d'estimations comptables et les corrections d'erreurs sur exercices clos ainsi que les événements post-clôture.

La question de l'intégration de nouvelles normes comptables au sein du référentiel M57 avant la fin de l'expérimentation de la certification des comptes des collectivités locales doit être examinée dans le cadre du Comité de fiabilité des comptes locaux (cf. § Partie III «*Les premiers enseignements de l'expérimentation*», § 3.1 *infra*).

2.2. Le périmètre de certification et des états financiers soumis à certification expérimentale

Comme le précise le projet de norme 1, « *les états financiers individuels d'une entité publique locale apportent une information issue de la comptabilité d'exercice, sur sa situation financière, patrimoniale et sur son résultat comptable. Les éléments d'information qu'ils contiennent permettent d'en apprécier et d'en analyser l'évolution.* »

Le projet de norme 1 rappelle aussi les dispositions du cadre conceptuel des comptes publics (livret élaboré en 2016 par le CNoCP qui explicite les concepts concernant les normes) qui définit qu' « *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.* »

S'agissant du secteur public local, le projet de norme 1 considère que le périmètre des états financiers d'une entité comprend les services ou activités suivis en « *budgets annexes* » non dotés de la personnalité morale et, s'agissant des budgets annexes dotés de la personnalité morale, ceux d'entre eux qui ne sont pas dotés de l'autonomie financière (existence d'un « *compte de liaison* » avec l'entité publique). La question de l'inclusion de ces structures dotées de la personnalité juridique dans les états financiers de l'entité est toutefois susceptible de faire l'objet d'un nouvel examen à l'issue de la rédaction des autres normes.

Par ailleurs, s'agissant de la présentation des états financiers, la norme 1 considère que « *l'intégration des éléments des états financiers relatifs à des services ou activités suivis en « budget annexe » [...] au sein du bilan et du compte de résultat de la personne morale à laquelle ils sont rattachés donnerait directement une vision globale dans ces états de synthèse. La norme retient cette option comme la méthode préférentielle.* »

Elle ouvre aussi la possibilité d'une méthode « *optionnelle* » consistant à « *insérer dans l'annexe les éléments des états financiers des services ou activités suivis en « budget annexe » sous une forme synthétique.* » Cette méthode s'inscrit, selon le projet de norme « *dans une démarche de progrès, afin de faciliter la lecture et la bonne utilisation des informations comptables produites par les entités publiques locales.* »

Dans ce cadre, sur l'initiative de la DGFIP (CL1B), quatre collectivités (Ville de Paris, Conseil départemental de la Dordogne, Toulouse Métropole et Communauté d'agglomération Sarreguemines Confluences) se sont, d'ores et déjà, portées candidates pour tester l'annexe sur les comptes de l'exercice 2018.

Au regard des travaux réglementaires et informatiques qu'induirait la mise en œuvre de la méthode préférentielle au 1^{er} janvier 2020, les travaux du Comité de fiabilité des comptes locaux relatifs à la présentation de l'annexe, portée dans le projet de tome IV du référentiel M57 applicable au 1^{er} janvier 2019, se sont appuyés sur la seule méthode « *optionnelle* » (cf. § Partie III «*Les premiers enseignements de l'expérimentation*», § 3.1 *infra*).

Partie III. Les premiers enseignements de l'expérimentation

Les premiers enseignements de l'expérimentation sur la période 2015 - 2018 reposent, notamment, sur les retours des collectivités locales (taux de retour de 96%, 24 collectivités locales ayant répondu au courrier de la Cour des comptes du 26 avril 2018) et sur les principaux constats formulés par la Cour des comptes dans le cadre du diagnostic global d'entrée.

1. Une forte mobilisation des acteurs concernés autour du projet d'expérimentation de la certification des comptes

1.1 L'instauration par les collectivités locales d'une gouvernance adaptée est nécessaire en vue de structurer la démarche de certification des comptes sur le moyen terme

Les collectivités volontaires se sont fortement mobilisées autour de la démarche de la certification des comptes. Un ou plusieurs cadres supérieurs, bien souvent de la direction des finances, se sont vu confier la responsabilité du projet. En fonction de leurs moyens, certaines collectivités locales ont géré à moyens constants, soit en ajoutant le suivi de la démarche aux autres tâches des agents, soit en dédiant spécifiquement du personnel en place.

D'autres collectivités locales ont renforcé leurs moyens humains, en procédant à des recrutements (stagiaire, chef de projet, expert comptable, inspecteur de la DGFIP en détachement) ou en ayant recours à l'assistance de cabinets extérieurs. Ainsi, même si une mission certification pré-existait au sein des services de la ville de Paris, un coordonnateur contrôle interne et des contrôleurs internes ont été recrutés.

L'exécutif des collectivités a été également mobilisé pour porter au plus haut niveau la démarche, vécue comme un « projet de service » d'ampleur, bien au-delà de la seule direction des finances.

Autour de la direction générale, voire de l' élu (Maire ou président), a été mise en place une organisation impliquant l'ensemble des services de la collectivité, initialement peu acquis à une initiative vue comme comptable et technique. Ainsi, des comités techniques, des groupes de travail, généraux ou thématiques, ainsi que des comités de pilotage réunissant les principaux cadres exécutifs (Directeur Général des Services, responsable du service financier, responsable des systèmes d'information) ont été organisés.

La capacité d'adaptation des services est variable d'une collectivité à l'autre ; ainsi, la ville de Montpellier souligne que la démarche devra se prolonger au-delà du terme de la certification en 2023. Un apport méthodologique opérationnel devrait lui permettre de combler le manque de ressources en termes de documentation et de formation. À défaut, elle devra se tourner vers des prestataires privés, ce qui renchérra le coût de l'expérimentation.

Cette mobilisation de l'exécutif et ce redéploiement des moyens humains³ a un coût, parfois réalisé au détriment d'autres priorités.

Plusieurs collectivités ont ouvertement posé la question de la soutenabilité de cette gouvernance sur le long terme et redouté un risque d'essoufflement de la mobilisation ; autre risque relevé, le projet repose parfois exclusivement sur les porteurs de projet. En cas de départ de la personne ressource, la continuité du projet n'est pas assurée.

De fait, la réussite du projet et sa pérennité sont conditionnées par son portage au plus haut niveau dans l'organigramme pour conserver l'adhésion de tous les services et la transversalité, gages de réussite.

Plus généralement, la mise en œuvre de la certification des comptes conduit à repenser l'organisation comptable et financière des collectivités afin d'améliorer la culture de gestion, le dispositif de certification s'inscrivant dans une démarche progressive et de long terme.

³ La commune de Saint-Claude (Guadeloupe -10 000 habitants) précise que cette démarche est extrêmement lourde compte tenu de l'absence de compétences en interne en matière de contrôle de gestion et du coût que représenterait un prestataire externe. De fait, la démarche repose sur le DGS et la DAF.

1.2. Les collectivités locales ont fait l'objet d'un accompagnement spécifique

Les collectivités locales ont fait l'objet, sur la période 2016-2018, d'un accompagnement spécifique, tant de la part de la DGFIP, au travers notamment de son offre de service, que des juridictions financières.

- Une offre de service de la DGFIP jugée satisfaisante

L'offre de service de la DGFIP est gratuite et basée sur le volontariat ; elle vise à apporter un cadre, des outils et à accompagner les responsables du projet dans leur réflexion relative à la définition de leur méthode de conduite du changement ; elle ne se substitue pas aux offres des prestataires et n'entre pas dans le champ concurrentiel.

Cette offre de service de la DGFIP s'appuie notamment sur les travaux et productions du Comité national de fiabilité des comptes locaux, mais également sur les outils élaborés dans le cadre de l'offre de service aux établissements publics de santé dont les comptes sont soumis à certification (2014-2016).

Dans ce cadre, les collectivités locales ont ainsi été sensibilisées à la démarche de contrôle interne par l'intermédiaire des responsables de pôle gestion publique des DR/DDFiP (février - avril 2017) ; ces actions se sont traduites par la présentation de l'offre de services à destination des élus et la diffusion d'une plaquette de sensibilisation des ordonnateurs en septembre 2017.

L'offre de service de la DGFIP s'appuie sur des actions de formations, complétées par la présentation d'outils qui doivent faciliter la conduite du projet et la trajectoire vers la certification :

- un dispositif de formation comprenant trois modules principaux :

- une formation générale « les leviers de la qualité comptable » sur deux jours, dispensée en février et mars 2018 ;
- la formation « fiabilité de la comptabilité d'inventaire » sur une journée, proposée en juin 2018 après les premiers diagnostics en 2017 ;
- une formation sur les normes comptables du secteur public local et la M57 d'une journée, présentée en novembre 2018, conjointement avec la DGCL.

- la mise à disposition d'outils : des référentiels de contrôle interne ont été diffusés, dès 2015, pour le secteur public local, ces référentiels permettant de documenter les risques et les mesures de contrôle interne recommandées pour les couvrir ; les référentiels de contrôle interne comptable (RCIC) ont été mis à disposition des ordonnateurs sur le site des collectivités locales.

Au cas particulier de l'articulation des contrôles, il convient de rappeler que les collectivités peuvent utilement s'appuyer, afin de définir leurs contrôles, sur le résultat des contrôles réalisés par les comptables publics.

- une offre d'audit sur le patrimoine et l'inventaire.

Sur la base d'outils déjà mis en oeuvre dans le cadre de la certification des comptes des établissements publics de santé, cet audit permet d'identifier les chantiers prioritaires au sein du cycle « immobilisations » (par hiérarchisation des enjeux ou discordances avec l'état de l'actif du comptable) ; en la matière, les travaux menés sur la sphère hospitalière ont mis en évidence des résultats très appréciés de la part des ordonnateurs.

Le dispositif d'accompagnement mis en oeuvre par la DGFIP est jugé positif par les collectivités locales, et tout particulièrement les formations dispensées ; les évaluations montrent qu'elles ont été appréciées des collectivités pour leur apport méthodologique (à titre d'illustration, le module relatif à la comptabilité des actifs immobilisés a bénéficié d'un taux de satisfaction de 100 %).

Ces formations sont l'occasion de rencontrer et d'échanger avec les directions financières et les comptables publics des différentes collectivités expérimentatrices (création d'un « réseau »).

- Un accompagnement des juridictions financières unanimement apprécié

La qualité de l'accompagnement par les équipes de la formation inter-juridictionnelle a également été soulignée unanimement ; insistant sur l'importance des interactions avec les équipes de

certification, leur disponibilité, leur réactivité, les collectivités ont apprécié la qualité des échanges directs qui ont permis une meilleure compréhension de l'attendu et la conduite de chantiers structurants (réorganisation de la fonction comptable, mise en place du contrôle interne, travaux de fiabilisation, pilotage du projet).

Socle de l'accompagnement, le diagnostic global d'entrée (DGE) a permis, par ses recommandations, de mettre en évidence les actions à mener ; les collectivités ont apprécié sa clarté de rédaction, la pertinence des recommandations, qui émanent de personnes ayant un regard extérieur, l'absence de jugement de valeur et la volonté de faire progresser les processus. Les collectivités locales ont également souligné l'exigence de l'exercice.

Enfin, quatre collectivités (dont la Ville de Paris) souhaitent un prolongement de la mission d'accompagnement des équipes des juridictions financières en charge du projet jusqu'au terme de la période de certification en 2023, au regard de la technicité du sujet.

1.3. Vers une redynamisation du lien ordonnateur-comptable

La DGFIP a souhaité, dès 2017, mobiliser le réseau des 23 DR/DDFiP concernées en désignant un correspondant « certification » en charge d'accompagner le comptable et le (ou les) ordonnateurs et d'opérer l'interface avec les services centraux ; au sein des directions locales, la mobilisation du référent inventaire est possible.

La démarche d'expérimentation de la certification des comptes doit permettre de renforcer et de redynamiser le partenariat ordonnateur-comptable. Associé, dans la plupart des cas, au processus de décision et de suivi mis en place par l'ordonnateur, le comptable a mis en œuvre des actions, conséquences des audits ciblés ou des diagnostics globaux d'entrée et intégrées dans les conventions de service comptable et financier (CSCF) ou des engagements partenariaux (EP).

Conséquence de la démarche, le renforcement du contrôle interne favorise de nouvelles collaborations ; un contrôle interne robuste sur la chaîne de la dépense est ainsi propice à la mise en place d'un contrôle allégé en partenariat.

2. Les recommandations de la Cour des comptes dans le cadre des diagnostics globaux d'entrée constituent un premier état des lieux robuste visant à définir une trajectoire vers la certification des comptes des collectivités locales

Par courrier du 19 mars 2018, la Cour des comptes a communiqué les diagnostics globaux d'entrée (DGE) relatifs aux 25 collectivités territoriales et groupements qui participent à l'expérimentation de la certification de leurs comptes, en application de l'article 110 de la loi n°2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République.

Les principaux constats et recommandations formulées dans ce cadre sont, dans l'ensemble, partagés par la DGFIP et par la DGCL ; les conditions de déploiement du contrôle interne comptable au sein des collectivités locales constituent l'un des principaux enjeux de moyen terme en matière de fiabilisation et de certification des comptes.

Les constats formulés par la Cour des comptes confirment ainsi l'effet de levier que constitue la mise en œuvre du processus de certification sur la fiabilisation des comptes des collectivités locales.

2.1 Les principaux constats formulés par la Cour des comptes dans le cadre des diagnostics globaux d'entrée sont, dans l'ensemble, partagés par la DGFIP et la DGCL

- *Les principaux enseignements des diagnostics globaux d'entrée*

Les principaux enseignements des diagnostics globaux d'entrée réalisés en 2017 par la Cour des comptes et présentés aux collectivités locales au printemps 2018, portent sur les axes suivants :

- Un périmètre des entités et des incidences financières à mieux déterminer ;
- L'amélioration nécessaire du dispositif de maîtrise des risques comptables et financiers ;
- Un chemin encore long vers la présentation d'une image fidèle et sincère de la situation financière des collectivités locales ;
- Des systèmes d'information dont le recensement et le contrôle restent à développer ;

- La carte des risques comptables et financiers.

S'appuyant pour partie sur les éléments intégrés dans le Rapport 2018 sur la situation financière et la gestion des collectivités territoriales et de leurs établissements publics (chapitre III « *La qualité des comptes publics locaux* »), la DGFIP et la DGCL partagent le constat d'ensemble de la Cour des comptes, et tout particulièrement celui que le projet de certification et de fiabilisation des comptes des collectivités locales constitue, au regard de son caractère transversal et de l'importance des chantiers à mener (normatif et réglementaire ; applicatifs ; déploiement des dispositifs de contrôle interne) et nécessite une démarche progressive et structurée de long terme, portée par la direction générale.

- L'analyse des recommandations de la Cour des comptes

Les 388 recommandations formulées par la Cour des comptes aux 25 collectivités concernées présentent les caractéristiques suivantes⁴ :

- le nombre de recommandations par collectivité oscille entre 11 (Syndicat des Energies du Morbihan) et 19 (Ville de Paris ; Métropole de Toulouse ; Conseils départementaux de la Dordogne et de l'Aisne) ;

- elles peuvent se répartir en 41 recommandations principales (une même recommandation pouvant être identique – ou très proche - pour plusieurs collectivités), 13 recommandations adressées à plus de 18 collectivités représentant 77,5% de l'ensemble des recommandations.

Le tableau ci-après recense les principales recommandations formulées par la Cour des comptes.

Développer le dispositif de contrôle interne comptable et financier de la commune en achevant, en liaison avec le comptable public, la description formalisée des processus de gestion, des risques liés et des contrôles associés.	25
Etablir un inventaire physique exhaustif des actifs mobiliers et immobiliers de la collectivité en commençant par les plus significatifs, et le rapprocher de l'inventaire comptable.	25
En liaison avec le comptable public, être en mesure de justifier par tout moyen approprié l'exactitude de la valeur des actifs significatifs inscrits à l'inventaire comptable de la collectivité	25
Recenser et comptabiliser les régularisations de l'actif immobilisé en matière d'immobilisations en cours, d'amortissements et d'immobilisations financières.	25
Compléter le recensement et comptabiliser les provisions pour risques et charges représentatives des engagements de la collectivité.	24
Améliorer le recensement et comptabiliser les rattachements des charges et des produits sur l'exercice (en particulier pour les produits et charges constatés d'avance).	24
Revoir le périmètre des habilitations et la sécurité des accès au système d'information de la collectivité et inclure cette revue dans le dispositif de contrôle interne.	24
Mettre en place un dispositif formalisé de contrôle de la paye des agents de la collectivité en utilisant les états de restitution existants.	23
Mettre en place une procédure de recensement et inscrire les engagements hors bilan de la collectivité dans les états financiers, à partir de l'analyse des conventions signées avec les tiers et des délibérations de l'assemblée.	23
Développer un recueil des coûts induits et des moyens engagés dans la démarche de certification, en prenant appui sur les premières évaluations réalisées par la collectivité	22
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.	22
Mettre en place, conformément à l'instruction codificatrice n° 06-031-A-B-M de 2006 et au guide de contrôle interne sur les régies d'octobre 2015, les contrôles, par l'ordonnateur, de la situation financière et du fonctionnement des régies de la collectivité et les articuler avec ceux du comptable public.	21
Elaborer la carte du système d'information financière en indiquant la nature des interfaces avec les différents outils le composant.	18

4 Source : étude DGFIP (CL1B) de fin mars 2018.

2.2 Le contrôle interne, socle de la démarche de certification des comptes

- La revue du contrôle interne effectuée dans le cadre des DGE révèle la nécessité de fiabiliser et consolider les procédures. Un constat partagé par les collectivités, qui voient dans le renforcement du contrôle interne une démarche vertueuse.

Les diagnostics globaux d'entrée de la Cour des comptes ont mis en évidence pour l'ensemble des collectivités des insuffisances dans le dispositif de contrôle interne.

Les constats soulignent ainsi, lorsque le contrôle interne n'est pas tout simplement inexistant, des insuffisances dans les processus gérés, particulièrement sur le processus immobilisations, où la tenue de l'inventaire n'est pas satisfaisante, et le manque de procédures formalisées.

Pour les collectivités, l'expérimentation de la certification et le soutien apporté par les administrations d'État apparaît comme un levier très utile pour se doter d'outils de pilotage et de contrôle plus fiables.

En outre, le contrôle interne apparaît comme un moyen permettant une meilleure connaissance du fonctionnement de l'organisation, de mettre en place une politique de gestion des risques (en particulier en informatique avec une revue des habilitations) et de gagner en qualité et en performance grâce à la ré-ingénierie des processus et à une meilleure formalisation des objectifs à atteindre

En ce sens, la démarche du contrôle interne apparaît comme un outil managérial puissant ; ainsi, pour qu'elle fasse pleinement sens, la démarche de renforcement du contrôle interne ne doit pas se borner à un simple exercice de fiabilisation, mais doit d'inscrire dans une chaîne de valeur conduisant à de véritables avancées en termes de performance de la gestion publique locale.

Il s'agit là d'un changement de culture important dont les collectivités locales n'étaient au démarrage de la démarche pas nécessairement conscientes.

- Les travaux sur le cycle des immobilisations, qui concentre les plus grandes défaillances, sont l'occasion de poser les bases d'une meilleure connaissance de l'actif immobilisé.

L'examen du cycle des immobilisations met en exergue l'enjeu principal de sa fiabilisation.

La responsabilité du suivi des immobilisations incombant, de manière conjointe, à l'ordonnateur et au comptable, leurs états de suivi doivent correspondre.

L'ordonnateur est chargé plus spécifiquement du recensement des biens et de leur identification : il tient l'inventaire physique réalisé en amont de l'inventaire comptable. Il consiste pour l'ordonnateur à procéder au recensement des biens détenus ou contrôlés par l'organisme, afin de s'assurer de la réalité physique des biens inscrits à l'inventaire et de le mettre à jour le cas échéant.

La connaissance de son patrimoine par la collectivité est indispensable ; la bonne appréhension de l'état général des immobilisations permet à l'ordonnateur de mieux définir sa stratégie de gestion patrimoniale (politique d'acquisition et d'entretien des bâtiments ; arbitrages entre louer ou vendre ; suivi des biens confiés à un délégataire ; etc.).

Le comptable public est, quant à lui, responsable de l'enregistrement comptable des biens et de leur suivi au bilan ; à ce titre, il tient l'état de l'actif.

Les retours des collectivités locales mettent en évidence des discordances quasi systématiques entre l'inventaire de l'ordonnateur et l'actif du comptable public ; les travaux de fiabilisation sont complexifiés par un contexte où les transferts de compétences et d'équipements ont des conséquences significatives sur l'actif immobilisé et doivent être effectués manuellement du fait du caractère non automatisable des options de répartition entre les niveaux de collectivités. Aussi, de nombreuses déconnexions entre la répartition des compétences et les actifs correspondants ont-elles pu être relevées.

Sur le plan organisationnel, une commune a mis en exergue les conséquences des changements d'équipe au sein de la trésorerie municipale qui ont eu pour effet de ralentir les travaux de fiabilisation de l'inventaire et de mise à jour de l'actif.

Ces points confirment la nécessité d'inscrire ces travaux sur une démarche structurée de moyen-long termes s'appuyant sur une forte collaboration entre les services de l'ordonnateur et du

comptable public.

3. Les contraintes relevées par l'expérimentation apparaissent nombreuses

3.1 Le système comptable « moniste » et les évolutions normatives constituent un contexte spécifique, qui doit être pris en compte.

- *Les conséquences budgétaires de la fiabilisation comptable : les contraintes nées du cadre moniste*

Les travaux de fiabilisation des comptes, induits par la démarche de certification des comptes mais aussi par l'adoption du référentiel M57, peuvent emporter des conséquences budgétaires non négligeables, en raison du caractère « moniste » de la tenue de la comptabilité locale, dans laquelle les opérations comptables et les opérations budgétaires sont étroitement articulées, avec une primauté donnée aux règles budgétaires, pour garantir le respect du principe d'équilibre réel.

Spécificité du secteur public local, une telle contrainte n'existe pas pour l'État ; la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) promulguée le 1^{er} août 2001 a institué de nouvelles règles d'élaboration et d'exécution du budget de l'État et a introduit un système basé sur trois comptabilités strictement indépendantes : une comptabilité budgétaire permettant de déterminer le solde d'exécution budgétaire, une comptabilité d'exercice, distincte de la précédente, dégageant un résultat patrimonial et une comptabilité d'analyse des coûts visant à apprécier la performance de la gestion.

De même, pour les établissements publics de santé, l'instauration d'un état des prévisions de recettes et de dépenses (EPRD) permet de tenir une comptabilité moins contrainte par les règles budgétaires dans la mesure où les recettes et les dépenses ont un caractère évaluatif.

Le processus d'expérimentation de la certification des comptes des collectivités locales s'inscrit ainsi dans un cadre budgétaire et comptable spécifique (système « moniste »), nécessitant de réfléchir à des mesures adaptées permettant de satisfaire, à la fois, aux exigences de qualité des comptes (intégration de nouvelles normes comptables) et de respect du principe de l'équilibre réel.

Il est important que le processus expérimental de certification des comptes puisse être adapté aux contraintes liées aux aspects budgétaires inhérents à un système comptable « moniste ».

- *Les assouplissements envisagés à cette contrainte*

A titre d'illustration, et même si la DGFIP et la DGCL ont proposé un dispositif technique visant à en pallier les effets, le projet de norme 15 « Evénements postérieurs à la clôture » du futur recueil des normes comptables a mis en exergue la difficulté à articuler la norme comptable aux spécificités du secteur public local (cadre « moniste » ; calendrier budgétaire des collectivités locales).

Qu'il s'agisse de la constitution de provisions, du principe de rattachement à l'exercice, de l'incidence des travaux de fiabilisation des immobilisations sur la charge future d'amortissement, les opérations comptables induites peuvent avoir des conséquences budgétaires pour les collectivités locales, voire de déséquilibrer les équilibres financiers.

Quatre thématiques ont été identifiées :

1 - l'extension du périmètre d'amortissement des immobilisations, et tout particulièrement l'amortissement des réseaux de voirie, tel qu'envisagé par le normalisateur, pourrait poser des difficultés d'ordre budgétaire.

Deux collectivités indiquent que la conséquence de cette obligation conduirait à imposer à la collectivité un autofinancement supérieur au besoin réel d'investissement par une sur-fiscalisation des ménages et des entreprises et demandent que soit prévue, comme pour les bâtiments, une neutralisation comptable de ces amortissements. En effet, la charge de l'amortissement en section de fonctionnement serait conséquente pour les collectivités ayant un patrimoine de voirie important sans recettes d'investissement en contrepartie, car les routes ne sont pas susceptibles de cession.

Ces points font l'objet d'un examen particulier dans le cadre des travaux du CNoCP (cf. travaux sur le projet de norme 6 « Immobilisations corporelles » lancés en janvier 2018 dans le cadre de

l'élaboration du recueil des normes comptables des entités publiques locales).

2 - l'introduction du prorata temporis, qui revient à démarrer le calcul de l'amortissement à la date effective de mise en service du bien, pose des questions d'ordre budgétaire.

L'autorisation budgétaire d'une année étant limitative, en cas de dépassement des crédits, il n'est plus possible de saisir d'opérations ayant des conséquences budgétaires, telles que les dotations aux amortissements, sauf à mobiliser des recettes permettant d'assurer l'équilibre. De plus, le délai d'adoption d'une décision modificative en matière budgétaire compromet la comptabilisation de l'amortissement dès son fait générateur, singulièrement pour les biens acquis en fin d'année.

Dans ces conditions, certaines collectivités locales considèrent que l'application du prorata temporis s'avère difficile à mettre en œuvre ; des mesures de simplification visant à concilier la mise en œuvre de ce principe comptable et une approche par les enjeux financiers ont été intégrées dans le référentiel budgétaire et comptable M57 applicable au 1^{er} janvier 2018.

3 – certaines collectivités locales (dont la ville de Paris) soulignent les difficultés liées à la déclinaison de la norme 22 concernant les amortissements liés aux subventions d'équipement versées.

Le plan d'amortissement d'un actif traduit le rythme de consommation - qui correspond à la durée d'utilisation estimée - des avantages économiques ou du potentiel de service attendu ; la durée d'utilité d'une subvention d'investissement versée pour l'entité publique locale apporteuse de subvention doit être cohérente avec celle de l'utilisation attendue de l'immobilisation *in fine* financée.

Certaines collectivités locales précisent avoir déjà une organisation conduisant à opérer un lien entre le bien financé et les subventions pour certaines catégories de biens.

Pour tenir compte de sa complexité de mise en œuvre, la prise en compte des dispositions de la norme 22 au sein du référentiel budgétaire et comptable sera progressive.

Ainsi, au 1^{er} janvier 2019, le référentiel M57 a intégré les dispositions de la norme 22 à plan de comptes constant (comptes 204/2804). La définition et les critères de comptabilisation d'une subvention d'investissement seront précisés : l'enregistrement en immobilisation de la subvention d'investissement doit être conditionné par l'existence d'un intérêt public local et l'affectation au financement de la création, de l'acquisition ou de l'augmentation de valeur d'une immobilisation déterminée. *A contrario*, une subvention non affectée au financement d'une immobilisation identifiée doit être comptabilisée en charge. De même, pour comptabiliser une subvention d'investissement en immobilisation, l'entité apporteuse doit contrôler l'utilisation faite de la subvention, un lien devant être établi entre la subvention et l'immobilisation financée.

Par ailleurs, les nouvelles modalités d'amortissement de ces subventions, en lien direct avec l'utilisation de l'immobilisation financée (le début de l'amortissement et sa durée doivent correspondre désormais à la date de mise en service et à la durée d'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.

Ce contrôle renforcé va engendrer des contraintes d'adaptation (systèmes d'information, modalités de gestion...) pour la majeure partie des collectivités qui suivent actuellement les subventions de façon globalisée à l'inventaire, en pratiquant un amortissement simplifié en année pleine (une fiche inventaire pour toutes les subventions de même nature versées sur un même exercice N, avec un plan d'amortissement unique débutant au 1^{er} janvier N+1).

Afin de faciliter l'appropriation des nouvelles dispositions de comptabilisation et de suivi des subventions par les collectivités locales, l'application prospective de celles-ci est proposée, pour les subventions versées à compter du 1^{er} janvier 2019.

La mise en œuvre complète de la norme 22, avec notamment la création de comptes distincts des immobilisations incorporelles, va s'effectuer progressivement sur les exercices 2020 (création de comptes d'actif en cours et de dépréciation), puis 2023 (création des comptes d'actifs spécifiques nécessitant une évolution de dispositions réglementaires du CGCT et une modification des états financiers).

4 - les modalités de constitution de provisions et le rattachement des charges à l'exercice suscitent des inquiétudes au regard de leur impact sur l'épargne nette.

Pour mémoire, ces dispositifs comptables, s'ils doivent être revus dans leur périmètre (tout particulièrement en matière de provisions en relation avec les futurs travaux normatifs), sont intégrés, depuis plusieurs années, dans les différentes instructions budgétaires et comptables du secteur public local (M71, M52, M14, notamment).

Les collectivités concernées par la contractualisation des dépenses (en vertu de l'article 29 de la loi de programmation des finances publiques 2018-2022) souhaitent ainsi que les retraitements comptables liés à l'expérimentation du dispositif de certification des comptes ne soient pas pris en compte dans le calcul de l'évolution des dépenses de fonctionnement.

Le coût de la mise en qualité des enregistrements comptables pourrait être avancé et pris en compte dans le cadre des opérations de retraitement liées à la contractualisation car cette situation correspond à la doctrine gouvernementale en la matière.

Par ailleurs, certaines collectivités locales considèrent que les coûts d'intervention du commissaire aux comptes pourraient être neutralisés, cette charge étant une dépense réelle de fonctionnement (et rendue obligatoire dans le cadre de l'expérimentation) ; toutefois, la doctrine gouvernementale n'a pas identifié des situations similaires comme pouvant faire l'objet de retraitements au titre de la contractualisation.

Sans constituer nécessairement un frein à la certification des comptes, la bonne compréhension et la prise en compte des exigences comptables liées au passage au nouveau référentiel budgétaire et comptable M57, prérequis indispensable, mobilisent les collectivités expérimentatrices et les interrogent sur leur mode d'organisation.

La DGFIP et la DGCL considèrent qu'il s'agit, dans le cadre de l'expérimentation, de construire une trajectoire partagée, en prenant le temps d'analyser au sein de chaque collectivité, les éventuelles nouvelles méthodes à mettre en place ; pour autant, les exigences peuvent, selon certaines collectivités locales, compromettre la poursuite de l'expérimentation.

- La recherche d'une stabilité normative et réglementaire au cours de la période d'expérimentation est une demande récurrente des collectivités locales

- La problématique des évolutions normatives et réglementaires

Si la convergence des nombreuses instructions vers un cadre budgétaire et comptable unique pour le secteur public local ne suscite pas de remarques, les collectivités locales sont unanimes pour reconnaître la nécessité de stabiliser ce cadre de référence pour toute la période d'expérimentation (2020-2023).

Elles déplorent l'instabilité actuelle des normes comptables qui ne facilite ni l'appropriation de référentiel budgétaire et comptable M57 (y compris sa nomenclature), ni l'anticipation des travaux comptables à prioriser.

Les travaux d'élaboration du référentiel budgétaire et comptable M57 sont liés à ceux du CNoCP sur le recueil des normes des entités publiques locales, dont l'achèvement est programmé pour fin 2019 / début 2020. Ce calendrier ne permet matériellement pas de transposer l'ensemble des avis dans la M57 au 1^{er} janvier 2020.

La DGFIP considère qu'il convient de stabiliser autant que possible le référentiel M57 pendant la période d'expérimentation de la certification des comptes (exercices 2020 à 2022) et en tout état de cause de laisser aux collectivités un temps suffisant pour se préparer aux évolutions du cadre réglementaire de la M57. En accord avec la DGCL et en concertation avec le comité de fiabilité des comptes, la M57 publiée au 1^{er} janvier 2019 fera l'objet d'une seule mise à jour sur la période d'expérimentation, au 1^{er} janvier 2021.

La problématique d'intégration de nouvelles normes comptable au sein du référentiel budgétaire et comptable M57 applicable au 1^{er} janvier 2021 fera l'objet d'une poursuite de la concertation avec les associations des représentants d'élus, en relation étroite avec le CNoCP et la Cour des comptes.

En toute hypothèse, l'ensemble des normes comptables validées par le CNoCP a vocation à être

intégré dans le référentiel budgétaire et comptable M57 au 1^{er} janvier 2023.

- La question des états financiers définis par le projet de norme 1

Les conséquences à venir de la norme 1 relative aux états financiers doivent être anticipées ; cette norme prévoit pour l'établissement des états financiers, une méthode « préférentielle » visant à agréger dans les états comptables l'ensemble des comptabilités d'une collectivité et de ses budgets annexes, et une méthode « optionnelle » sans consolidation des données, mais prévoyant une mention en annexe des éléments ayant trait à la comptabilité des budgets annexes.

La Cour des comptes souhaite mettre en œuvre en œuvre la méthode « préférentielle » dès la période expérimentale (2020 – 2022).

Dès à présent, et au-delà du coût informatique, les problématiques recensées, sur le plan réglementaire, sont celles des budgets annexes soumises à un référentiel différent de celui budget principal (cas des budgets annexes EPSMS appliquant les référentiels M22 ou M4) ; outre des nomenclatures différentes, la question du retraitement des flux croisés doit faire l'objet d'une analyse spécifique.

Aussi, au regard des coûts tant sur les plans comptable qu'informatique liés à la mise en œuvre de la méthode « préférentielle », la DGFIP et la DGCL entendent-elles appliquer, pour toute la durée de l'expérimentation (2020-2022), la méthode « optionnelle » prévue par le projet de norme 1 « Etats financiers ».

Pour les mêmes raisons, cette approche est partagée par les collectivités locales.

Pour autant, la DGFIP étudie la faisabilité et le coût de mise en œuvre de la méthode « préférentielle » à échéance du 1^{er} janvier 2023. Ces travaux ont vocation à s'inscrire dans le cadre de la revue du projet de norme 1 « Etats financiers » du recueil des normes comptables des entités publiques locales par le CNoCP, envisagée fin 2019-début 2020.

3.2 La contrainte d'adaptation des systèmes d'information de l'ordonnateur et du comptable

Selon la Cour des comptes, la capacité des systèmes d'informations à garantir la fiabilité, l'intégrité et la qualité des données n'est pas effective.

A titre d'illustration, en matière d'inventaire, les protocoles d'interface entre les systèmes d'information des collectivités et les outils de la DGFIP ne sont pas jugés satisfaisants ; la gestion de ces flux est jugée contraignante par les collectivités et les comptables publics.

Parallèlement, les collectivités ont investi et demandé des modifications fonctionnelles de leur logiciel de gestion dans le cadre du passage au référentiel budgétaire et comptable M57, ce qui a généré des coûts ; certaines collectivités locales constatent, en la matière, l'absence de réactivité des éditeurs, ces derniers considérant que les demandes formulées par les collectivités locales ressortent d'évolutions fonctionnelles nouvelles et non pas de la simple maintenance applicative intégrée au contrat initial.

3.3 L'exercice de certification des comptes obéit à un formalisme contraignant

Le diagnostic global d'entrée (DGE) de la Cour des comptes, s'il n'a été nullement remis en cause, dans son principe, par les collectivités locales, a mis en exergue certaines limites dans sa mise en œuvre.

Respectant eux-mêmes un formalisme particulier, les auditeurs de la formation inter-juridictionnelle ont dû recueillir des éléments probants afin de conduire leurs travaux ; certaines de leurs demandes, supposant la communication de nombreux documents, ont parfois été perçues comme une contrainte importante par les collectivités et les comptables publics. Les éléments à fournir paraissent ainsi redondants, la cadence des demandes difficile à absorber, quand les demandes ne sont pas toujours comprises en raison de la terminologie employée.

En outre, certaines collectivités locales ont également signalé une confusion avec la méthodologie du contrôle de gestion opéré habituellement par les Chambres régionales et territoriales des comptes et des interventions doublées d'un examen des comptes, ce qui a donné lieu à une redondance des demandes d'informations et de documents.

Les collectivités ont ainsi exprimé le besoin de connaître plus précisément le cadre des travaux de certification, notamment le périmètre des missions, le calendrier d'intervention, de production des livrables, de restitution à l'organe délibérant.

Nonobstant sa spécificité de mise en œuvre, le DGE a permis aux acteurs concernés de prendre conscience du formalisme inhérent à une démarche de certification des comptes.

3.4 Les coûts engendrés par l'expérimentation

La Cour des comptes a mis en exergue la nécessité, tant pour les collectivités locales que pour les services de l'État, d'instaurer des outils visant à déterminer le coût lié à la mise en œuvre du dispositif expérimental de certification des comptes

Pour les collectivités locales, les résultats sont disparates ; au stade des diagnostics globaux d'entrée, rares sont les collectivités locales à avoir bâti un suivi des coûts induits par la démarche.

Dans les bilans qu'elles ont élaborés à l'été 2018, les collectivités ont spontanément abordé la question de la mobilisation des ressources au projet, mais sans nécessairement les convertir en jours/homme ; elles ont évoqué le temps consacré à répondre aux demandes de la Cour des comptes et certificateur externe, celui mobilisé en réunions, ainsi que les coûts informatiques liés à la mise au standard du référentiel budgétaire et comptable M57.

Les données des collectivités locales sont ainsi affectées de biais pouvant en altérer leur fiabilité :

- les coûts ont été diversement recensés, sans méthodologie préalablement définie et standardisée, ni outil ;
- le coût lié à l'informatique pour remettre aux standards leur environnement informatique au référentiel M57 a pu être recensé, alors même que ce projet est indépendant ;
- des collectivités locales ont eu recours à un cabinet d'audit pour être accompagnées dans la réorganisation de leur process, majorant d'autant le coût d'entrée dans l'expérimentation.

De fait, les résultats sont hétérogènes : un département estime ainsi à 156 K€ le coût annuel, un autre à 260 K€ et les coûts d'adaptation aux recommandations de la Cour des comptes à 3,6 K€ annuels. Les coûts informatiques sont, pour leur part, très variables (de 14 K€ à 57 K€). La ville de Paris, quant à elle, estime à 2,2 M€ le coût de l'expérimentation de la certification sur 3 ans.

Parallèlement, la DGFIP a estimé, *a posteriori*, à plus de 2 500 jours/homme⁵ l'effort consacré au dispositif de novembre 2016 (arrêté de la liste des collectivités éligibles) jusqu'au 1^{er} juillet 2018.

Ce chiffrage a été établi sur la base d'un recensement des charges induites tant par les directions locales et les comptables que par les services d'administration centrale ; à ce titre, ont été recensés les réunions dans le cadre des diagnostics globaux d'entrée et des audits ciblés, le traitement des demandes de l'équipe d'audit, la participation aux diverses réunions avec les partenaires et les actions de formation.

Malgré ces biais méthodologiques, il ressort que le coût de l'opération de certification n'est pas négligeable et les collectivités qui s'y engagent doivent prévoir budgétairement le coût d'intervention des commissaires aux comptes, dont les honoraires sont basés sur un pourcentage des recettes de l'entité auditée. La ville de Paris avance ainsi l'hypothèse que la certification puisse être confiée à la Cour des comptes et aux Chambres régionales et territoriales des comptes. D'autres collectivités souhaitent, pour leur part, que les dépenses directement liées à la certification expérimentale de leurs comptes soient neutralisées dans le cadre du dispositif de contractualisation avec l'État.

En tout état de cause, la DGFIP et la DGCL partagent la recommandation de la Cour des comptes d'instaurer des outils de suivi du coût de l'expérimentation sur la période 2020 – 2022 en vue du bilan définitif de 2023.

⁵ Soit 1 104 jours hommes pour les 15 directions ayant fait remonter leurs données (proratisé aux 25) et 727 jours / homme pour les services d'administration centrale.

4. Les suites préconisées de l'expérimentation

4.1 Tenir compte de la nécessité d'un temps de préparation et d'adaptation pour les acteurs concernés par le processus de certification des comptes

- **Pour les collectivités locales**

Les premiers retours et la nature des recommandations formulées par la Cour des comptes à l'issue du processus de DGE confirment que le processus de certification des comptes requiert un temps de préparation et d'adaptation conséquent pour les collectivités locales.

Ainsi, laisser le temps nécessaire à la mise en place du contrôle interne avant de généraliser la certification paraît un prérequis indispensable à la réussite de la démarche ; il en va de même de la nécessaire assimilation et adaptation de la part des collectivités au référentiel budgétaire et comptable M57, porteur de nouvelles normes comptables.

A titre d'illustration, au sein de la sphère hospitalière, les premiers comptes certifiés des établissements publics de santé l'ont été six ans (en 2015 sur les comptes de l'exercice 2014) après la promulgation de la loi du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires (loi « HPST »).

Exercice d'ampleur, fortement mobilisateur, avec des coûts à anticiper, l'exercice de certification des comptes ne doit ainsi pas être précipité et requiert une démarche cadencée et structurée s'inscrivant dans une échéance de moyen terme ; enfin, la réorganisation de la fonction financière au sein des collectivités devra s'accompagner d'une réelle démarche de conduite du changement.

- **Pour les services de l'État**

La période 2019-2023 doit permettre aux services de l'État (DGFIP ; DGCL) de poursuivre les travaux réglementaires, informatiques et d'accompagnement des collectivités locales concernées selon les axes suivants :

- sur le plan réglementaire, en poursuivant l'intégration des nouvelles normes comptables définies par le CNoCP dans le référentiel budgétaire et comptable M57, en veillant à poursuivre la nécessaire concertation, en amont, avec les associations d'élus.

Pour des raisons tenant au contexte « moniste » de la comptabilité des collectivités locales, la DGFIP et la DGCL privilégient ainsi, dans une perspective de court et moyen termes, le principe d'une instruction budgétaire et comptable M57, portée par arrêté interministériel, intégrant les normes comptables issues du recueil des normes comptables des entités publiques locales.

L'expérience récente (cf. travaux de mise à jour du référentiel M57 au 1^{er} janvier 2018 et au 1^{er} janvier 2019) met en exergue la nécessaire « mise à niveau » des collectivités locales en matière comptable et les premières difficultés liées à l'intégration de nouvelles normes comptables (prorata temporis ; approche par composant ; subventions d'équipement versées) justifiant le maintien du cadre juridique actuel.

Par ailleurs, s'il peut être envisagé, sous certaines conditions tenant aux conséquences organisationnelles et applicatives (tant pour les services des collectivités locales que pour ceux de la DGFIP), d'intégrer de nouvelles normes comptables au sein du référentiel budgétaire et comptable M57 au 1^{er} janvier 2021, l'orientation générale est celle d'une stabilisation de ce référentiel au cours de la période 2020-2022 de certification expérimentale des comptes des collectivités.

Au-delà des normes comptables, la période 2019-2023 doit permettre à la DGCL, en relation avec la DGFIP et les associations d'élus, d'expertiser les conditions juridiques d'ajustement des dispositions du code général des collectivités territoriales ; ces travaux seront initiés dès 2019.

La version stabilisée du référentiel M57, intégrant les nouvelles normes comptables du recueil des normes, est envisagée au 1^{er} janvier 2023.

- sur le plan informatique, les états financiers (bilan ; compte de résultat ; annexe) issus de

l'application HELIOS, au cas particulier des deux premiers états, intègrent les dispositions normatives du projet de norme 1 « Etats financiers », validées par le Collège du CNoCP de janvier 2017.

Les dispositions définitives de la norme 1 « Etats financiers », validées fin 2019 – début 2020, par le CNoCP seront prises en compte au titre du référentiel M57 applicable au 1^{er} janvier 2023.

- sur le plan de l'accompagnement des acteurs, la DGFIP envisage de poursuivre sa démarche d'offre de service à l'attention des collectivités locales au cours de la période 2019-2022, selon des modalités adaptées aux besoins recensés tant par les collectivités locales que par le réseau des comptables publics concernés.

4.2 Proposer des aménagements spécifiques pour les collectivités de « petite » taille

- **En matière de certification des comptes, tenir compte de la taille des collectivités en introduisant une logique de seuil**

Il faudrait, de l'avis de plusieurs collectivités, adapter la certification à la taille des collectivités, notamment les plus petites, en fixant un seuil à partir duquel les collectivités seraient soumises de plein droit à l'obligation de certification de leurs comptes. Le seuil pourrait être défini en fonction des niveaux de recettes ou de la taille de la population ou encore tout autre critère.

La DGFIP partage ce constat et est, à ce stade, favorable à l'idée d'instaurer un seuil qui ne ferait pas obstacle à des démarches volontaires de la part de collectivités n'intégrant pas le processus à terme, mais désireuses cependant de voir leurs comptes certifiés.

Cette approche vise à capitaliser sur les efforts et les investissements consentis, tant par les collectivités locales que par les services de l'État au cours de la période d'expérimentation du processus (2015 – 2022).

Des réflexions seront menées en ce sens, tant par la DGFIP que par la DGCL, en concertation avec la Cour des comptes et les associations d'élus, au cours de la période 2019-2022, en vue de formuler des propositions au Parlement dans le cadre du bilan définitif.

- **Dans le contexte d'une généralisation de la M57, tenir compte de la taille des collectivités en proposant une nomenclature M57 simplifiée**

Dans la même logique, l'adaptation aux collectivités de « petite » taille du référentiel budgétaire et comptable M57 applicable actuellement à l'expérimentation doit être recherchée.

Aussi, est-il envisagé la mise en place d'un référentiel M57 « simplifiée », doté d'un plan de comptes abrégés et de normes comptables adaptées aux enjeux.

A cet égard, la DGFIP a inscrit à son programme de travail l'élaboration au 1^{er} janvier 2020 d'un plan de comptes M57 abrégé et simplifié avec des états financiers prenant néanmoins appui sur les principes définis par le projet de norme 1 relatif aux états financiers, au cas particulier du compte de résultat et du bilan, l'annexe devant faire l'objet d'une analyse dédiée.

Cette action s'inscrit, parallèlement, dans le cadre du dispositif d'expérimentation du compte financier unique.

Parallèlement et d'ici 2023, les conditions d'intégration de normes comptables adaptées à ces collectivités locales doivent faire l'objet d'un examen spécifique, en relation avec la DGCL, la Cour des comptes et les associations d'élus, dans le cadre des travaux du normalisateur.

Cette action s'intègre, dans un objectif de moyen terme de généralisation du référentiel M57, à échéance 2023, dans un souci d'harmonisation des instructions budgétaires et comptables du secteur public local et d'expérimentation du compte financier unique.

4.3 Envisager d'expérimenter des dispositifs alternatifs à la certification des comptes

Le Comité de fiabilité des comptes locaux a souhaité, en 2017, mener une réflexion sur les dispositifs alternatifs à la certification des comptes en constituant un groupe de travail, piloté par la DGFIP, et associant la DGCL, des représentants des juridictions financières et des représentants des collectivités locales.

Dans ce cadre, la DGFIP a rappelé l'existence d'outils permettant d'engager une collectivité dans la voie d'une amélioration de la fiabilisation de ses comptes sans pour autant être certifiée ; le visa par le comptable supérieur des comptes de gestion sur chiffres, l'indice de qualité des comptes locaux, les conventions de service comptables et financiers et les engagements partenariaux, le contrôle allégé en partenariat, le dispositif d'audit interne au sein de la DGFIP constituent autant d'outils qui peuvent être mobilisés, à des niveaux différents, pour s'engager dans cette voie de progrès en matière de fiabilisation des comptes locaux.

Le comité de fiabilité des comptes locaux du 26 avril 2018 a ainsi validé la note de problématique « Les dispositifs alternatifs à la certification légale des comptes locaux » et proposé que deux dispositifs alternatifs à la certification puissent être testés sur des collectivités volontaires, au cours de la période 2019-2022.

- **Délivrer des attestations de la fiabilité des comptes**

La délivrance d'une « attestation de fiabilité » des comptes, évoquée dans la charte de fiabilisation des comptes de 2014, vise à anticiper la question des dispositifs appliqués par les collectivités locales qui ne seraient pas concernées par une certification légale de leurs comptes.

Les experts-comptables, en l'état actuel de la réglementation, pourraient délivrer cette attestation de fiabilité des comptes ; il est souligné par ailleurs que le projet de loi relatif au plan d'action pour la croissance et la transformation des entreprises (PACTE), voté en 1^{ère} lecture, par l'Assemblée nationale, et déposé sur le bureau du Sénat, prévoit que « *le commissaire aux comptes puisse fournir des services autres que la certification des comptes, et notamment établir des attestations, dans le respect des dispositions du [présent] code, du règlement européen et des principes définis par le code de déontologie de la profession* » (examen du projet de loi PACTE en commission au Sénat à partir de janvier 2019).

Dans l'optique d'une démarche progressive d'amélioration des comptes, les attestations de fiabilité pourront être circonscrites à une partie des états financiers de la collectivité selon des modalités à définir (après un audit partenarial DGFIP/collectivité, sur tout ou partie des comptes ...).

Dans le prolongement des travaux placés sous l'égide du Comité de fiabilité des comptes locaux, la DGFIP souhaite pouvoir tester le dispositif d'attestation de fiabilité, dès 2019, auprès de quelques collectivités locales ne faisant pas partie du périmètre des 25 collectivités locales (article 110 de la loi Notré).

La DGFIP va ainsi proposer à quelques collectivités, préalablement identifiées et volontaires, une offre de service consistant à conduire un diagnostic conjoint de la qualité des comptes préalable à la signature d'une convention de service comptable et financier ou d'un engagement partenarial ; la collectivité adhérente s'engagera à demander, à l'échéance du processus, soit une attestation de fiabilité délivrée par un professionnel du chiffre, soit un audit conjoint de suivi.

L'expérimentation d'attestation de la fiabilité des comptes avant la fin de l'expérimentation de la certification des comptes, sur des collectivités non expérimentatrices, doit ainsi permettre d'éclairer le législateur sur les suites à réserver à ces dispositifs alternatifs.

- **Faire présenter les comptes par le comptable public à l'assemblée délibérante**

L'article 18 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique dispose notamment que « *le comptable public est seul chargé de la tenue de la comptabilité générale* » ; il rend, à cet égard, un compte de gestion arrêté annuellement par l'assemblée délibérante.

Pour autant, la réglementation du secteur public local n'impose aucune communication du comptable public à l'assemblée délibérante en dehors du compte de gestion sur chiffres, contrairement aux établissements publics nationaux et aux établissements publics locaux d'enseignement.

Les comptables publics des collectivités locales disposent d'une connaissance de leurs collectivités, d'outils et d'indicateurs qui peuvent être mobilisés dans le cadre d'une présentation relative à la qualité comptable qui pourrait être délivrée à la collectivité (indice de qualité des comptes locaux, contrôles comptables automatisés de l'application HELIOS, restitutions du contrôle hiérarchisé de la dépense, situation de l'inventaire, etc.).

Ce dispositif ne constitue pas une attestation de fiabilité ; en revanche, en termes de communication et de sensibilisation, il s'inscrit pleinement dans la recherche d'amélioration de la fiabilité des comptes locaux.

Après stabilisation des contours juridiques et techniques, il a vocation à être expérimenté d'ici 2022, auprès de collectivités et de comptables publics volontaires.

Conclusion

L'exercice de certification des comptes pour les collectivités locales constitue un important levier de mobilisation des acteurs autour d'une démarche de contrôle interne et, partant, de meilleure maîtrise des procédures au sein des collectivités, en vue d'améliorer la qualité de l'information financière et de la gestion locale et de l'aligner sur ce qui tend à devenir la norme au sein des entités du secteur public.

Pour autant, le présent bilan intermédiaire met en exergue les nombreux chantiers à déployer, tant pour les collectivités locales que pour les services de l'État, justifiant le temps long prévu par le législateur pour mener à bien l'expérimentation de la certification des comptes des collectivités locales.

Fortement mobilisées, les collectivités expérimentatrices ont perçu la vertu de la démarche de certification, qui s'avère, dans sa mise en œuvre, fort exigeante, voire coûteuse et obéissant à un cadre formel strict ; d'ores et déjà, il se confirme que l'exercice de certification légale des comptes ne semble pas adapté à toutes les structures et que des modalités alternatives de fiabilité des comptes doivent être envisagées.

D'ici le bilan définitif de ce dispositif expérimental à présenter au Parlement à échéance 2022-2023, la période qui s'ouvre (2019-2022) doit permettre aux collectivités locales d'établir des plans d'actions adaptés aux recommandations formulées par la Cour des comptes dans le cadre des cycles de diagnostics globaux d'entrée, puis des diagnostics spécifiques, en vue d'aborder dans les meilleures conditions la phase de certification expérimentale de leurs comptes (2020 – 2022).

Parallèlement, les services de l'État (DGFIP ; DGCL) doivent consolider le volet réglementaire du dispositif, en intégrant dans le référentiel budgétaire et comptable M57, les différentes normes comptables définies par le normalisateur.

La période 2019-2022 doit, enfin, être mise à profit pour expérimenter auprès de quelques collectivités volontaires des dispositifs alternatifs à la certification légale en vue d'apporter tout l'éclairage nécessaire au législateur à l'heure de présenter un bilan définitif consolidé de cette expérimentation.

A l'instar des travaux importants menés depuis 2015, une concertation étroite entre les différents acteurs (collectivités locales ; services de l'État ; juridictions financières ; commissaires aux comptes) et l'accompagnement nécessaire des collectivités locales constituent un facteur indispensable de réussite de ce projet d'ampleur.

Au nom du Gouvernement, tant la DGFIP que la DGCL souhaitent contribuer pleinement à la réussite de cette expérimentation de certification des comptes, dispositif le plus abouti en matière de fiabilité et de qualité des comptes et le plus à même de donner une réalité plus tangible, s'agissant des collectivités locales, aux dispositions de l'article 47-2 de la Constitution (« *Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière.* »).

Annexe n° 4 – Synthèse des bilans des dispositifs alternatifs

Cette annexe présente le bilan au 30 juin 2022 des 2 dispositifs alternatifs de l'attestation de fiabilité et de la synthèse de la qualité des comptes.

I. L'attestation de fiabilité : bilan du dispositif au 30 juin 2022

L'attestation de fiabilité est un dispositif alternatif à la certification des comptes locaux prévue par l'article 110 de la loi NOTRe, qui vise à **fournir une assurance de la qualité comptable de la collectivité d'un niveau comparable à la certification mais limitée à l'audit de certains cycles**. Elle est délivrée par un professionnel du chiffre et comprend un volet « conformité au référentiel comptable » et un volet « contrôle interne ».

Le dispositif institué en 2019 comporte deux phases. Dans un premier temps, un diagnostic interne est réalisé conjointement par un auditeur de la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP) et un auditeur de la collectivité sur deux cycles comptables au choix de l'entité. Cette première phase s'est déroulée en 2019 au sein de 47 collectivités.

Les résultats de ce diagnostic sont présentés à l'assemblée délibérante et servent de base à l'élaboration d'un plan d'actions.

Dans un second temps, à l'issue de la réalisation des actions, la collectivité s'engage :

- soit à demander une attestation de fiabilité à un expert-comptable ou à un commissaire aux comptes qui intervient au titre d'un audit partiel ;
- soit à poursuivre le diagnostic initialement mené, en utilisant la même méthode, afin de réaliser un audit de suivi. À noter que cette deuxième option ne vaut pas attestation de fiabilité.

Cette seconde phase vient de s'achever en 2022, après une phase de mise en œuvre du plan d'action en 2020 et 2021. Les conclusions de ces travaux doivent être portées à la connaissance de l'assemblée délibérante.

1. La mise en œuvre du dispositif a donné lieu à la réalisation de 259 actions visant à améliorer la qualité comptable

L'expérimentation de la formule a été initiée en janvier 2019 par la DGFIP auprès de 47 collectivités volontaires. Dans un premier temps, les auditeurs ont été chargés d'évaluer la capacité des dispositifs de contrôle interne et de gouvernance à garantir la qualité de l'information comptable produite et à maîtriser les risques majeurs pesant sur l'ensemble des cycles d'activité.

Parmi les 7 cycles comptables à enjeux proposés¹, les collectivités en ont choisi 2 qui ont fait l'objet du diagnostic. Une collectivité a souhaité que l'audit ne porte que sur 1 cycle. **Les travaux menés ont nourri des rapports comportant des constats et des recommandations présentés à l'ordonnateur et au comptable au cours d'une réunion de clôture.**

Pendant l'expérimentation, les organismes publics locaux ont été invités à signer avec leur comptable ou leur direction locale, l'un de deux types de conventions suivants afin d'entériner les travaux découlant du plan d'actions :

- **une convention de services comptables et financiers (CSCF)** - tripartite signée entre l'ordonnateur, le comptable et la DDFiP/DRFiP – qui s'adresse aux collectivités les plus importantes (régions, et départements, communes de plus de 100 000 habitants, communautés urbaines, d'agglomération et de communes, ainsi que les métropoles de plus de 100 000 habitants) ;
- les organismes locaux n'entrant pas dans ces critères peuvent conclure **un engagement partenarial (EP)**.

1. Les fonds propres ; les immobilisations (incorporelles, corporelles, financières) ; les régies ; la trésorerie ; les produits et créances ; les charges et dettes ; les stocks.

Les exercices 2020 et 2021 ont été consacrés à la mise en œuvre des actions. Pour les aider dans leurs démarches de qualité comptable, le bureau CL1B a mis à disposition des collectivités des outils et des méthodes pour le suivi de leur plan d'actions, mais également un modèle de cahier des charges afin de les inciter à opter pour un professionnel du chiffre. Les directions locales se sont aussi mobilisées pour promouvoir le recours à l'audit partiel. Malgré leur mobilisation, celle des comptables et CDL, au 30 juin 2021 – date du bilan intermédiaire – **seules quatre collectivités² ont choisi de recourir à un professionnel du chiffre**. La fin de l'année 2021 et le début de l'année 2022 ont été consacrés à la mise en œuvre des actions non encore engagées, à l'achèvement des actions en cours et à la présentation des audits partiels et des audits de suivi.

Au niveau de la mise en œuvre du plan d'actions, au 30 juin 2022, 351 actions sont recensées. Parmi elles, 231 relèvent de l'ordonnateur, 29 relèvent du comptable et 91 actions sont mixtes. D'après les tableaux de suivi envoyés par les DDG, 73 % de ces actions sont achevées (124 actions) ou en cours (135 actions) tandis que 92 actions doivent encore être engagées. Pour mémoire, le taux de réalisation des actions achevées ou en cours s'établissait à 63 %.

2. En 2022, un choix prépondérant pour l'audit de suivi au détriment de l'audit partiel par le professionnel du chiffre, vecteur de l'attestation de fiabilité

Au 30 juin 2022, le choix des collectivités d'opter pour un audit de suivi réalisé conjointement par la DGFIP et la collectivité se confirme. En effet, sur les 47 collectivités expérimentatrices, 27 ont choisi de réaliser un audit de suivi et 4 ont eu recours à un professionnel du chiffre qui a réalisé un audit partiel. On relève que 16 collectivités sont sorties du dispositif expérimental : les audits internes et/ou de suivi n'ont pas été réalisés. Les motifs parfois invoqués ont trait au manque de moyens à y consacrer, au changement d'équipe administrative ou comptable, au remplacement du logiciel financier, etc.

La majorité des entités a opté pour l'audit de suivi pour des raisons diverses comme la connaissance du secteur public local par l'équipe d'audit ou une conciliation plus souple avec les chantiers menés en parallèle (passage à la M57, mise en place du CFU, etc.), mais aussi, car il est parfois complexe d'intégrer cette nouvelle mission dans le plan de charge des équipes contributrices.

Les retours des expérimentateurs sont positifs mais sans enthousiasme particulier. **Cette démarche permet aux collectivités de prendre du recul sur les pratiques de gestion comptable, de formaliser les procédures et de mener un travail de fond sur les process audités. Toutefois les actions proposées ne sont pas toujours concrètes de l'avis des expérimentateurs.** Le temps consacré aux travaux est par ailleurs jugé excessif. En moyenne, au sein des collectivités, la réalisation de l'audit de suivi prend 6 jours contre 19 jours pour les services de la DGFIP. En réalité, c'est le temps consacré à la mise en place des recommandations par la collectivité qui est très long (moyenne de 117 jours/homme) et jugé « excessif ».

Pour les 4 collectivités ayant eu recours à l'audit partiel – dont 1 pour laquelle l'expérimentation s'achèvera en 2023 – le dispositif a été particulièrement bien accueilli. Il permet à l'ordonnateur de mettre progressivement en place des structures et des procédures qui lui semblent indispensables pour améliorer la qualité comptable de sa collectivité. **L'attestation de fiabilité est considérée par certaines de ces collectivités comme la première étape avant la certification de leurs comptes.**

3. Une volonté d'entrer dans une démarche vertueuse d'amélioration de la qualité des comptes sans être nécessairement engagé dans un dispositif partenarial, ni présenter les conclusions devant l'assemblée délibérante

Les recommandations faisant suite au diagnostic interne sont estimées très pragmatiques, cohérentes et répondant bien à l'objectif d'amélioration de la qualité comptable et de l'information financière pour les expérimentateurs interrogés. Néanmoins, les recommandations relatives à la mise en place du contrôle interne sont plus complexes à appréhender, elles nécessitent un temps d'accoutumance plus long. Par ailleurs certaines collectivités estiment que si les recommandations sont souvent justifiées, elles doivent être

² Le service d'incendie et de secours du département du Nord (59), la commune de Châlons-en-Champagne (51), la commune de Saint Maixent-l'École (79) et le département de la Mayenne (53) pour lequel le rapport d'attestation de fiabilité sera délivré en 2023.

adaptées aux contraintes de fonctionnement des services. Afin de faciliter leur mise en œuvre, elles recommandent de les accompagner d'outils opérationnels (tutorat, temps d'échange, outils fonctionnels adaptés aux enjeux, uniformisation des méthodes entre les services).

Du côté des comptables, ces derniers témoignent d'une expérience bénéfique et riche en échanges. Pour eux, il s'agit « **d'un levier certain s'inscrivant dans une démarche de sécurisation des procédures** ». Le même constat concernant le manque de moyen humains ressort. Les équipes n'ont pas pu consacrer le temps nécessaire pour valoriser efficacement l'expérimentation. L'aspect chronophage se retrouve par exemple dans la mise en conformité de l'actif du comptable avec l'inventaire de l'ordonnateur.

La mise en œuvre des recommandations reposant à la fois sur l'ordonnateur et le comptable a été une occasion supplémentaire de renforcer la collaboration et les actions partenariales.

De plus, il est à noter qu'en dépit d'une forte incitation, peu de collectivités expérimentatrices (34%) ont souhaité s'engager dans un dispositif partenarial. Elles sont seulement 13 sur 47 à avoir conclu, enrichi ou renouvelé une convention de services comptables et financiers ou un engagement partenarial. Par ailleurs, 2 collectivités sont en cours de signature et 1 en cours de réflexion.

Enfin, seules 8 collectivités ont souhaité présenter les conclusions de l'audit de suivi ou de l'attestation de fiabilité devant l'assemblée délibérante. Plusieurs raisons expliquent que la majorité des collectivités expérimentatrices ait choisi de ne pas effectuer cette présentation : d'abord certaines collectivités déclarent ne pas souhaiter que la démarche soit instrumentalisée politiquement, ensuite elles souhaitent préserver la confidentialité des données financières.

Conclusion

Le dispositif d'attestation de fiabilité d'une durée de 4 ans s'achève en 2022 ; la réception des derniers audits partiels et audits de suivis, attendus pour le premier semestre 2023, permettra de clore l'expérimentation de ce dispositif alternatif à la certification. Cette expérimentation est jugée intéressante et enrichissante par les acteurs. L'amélioration de la qualité comptable au travers de la mise en place du plan d'action est unanimement soulignée.

Cependant, la mise en place de ce dispositif alternatif à la certification des comptes impliquant davantage d'investissement pour les acteurs que la synthèse de la qualité des comptes a principalement reposé sur le réseau de la DGFIP dont l'intervention n'offrait pas le même niveau d'assurance que celle du professionnel du chiffre. En outre, si des moyens sont nécessaires pour mettre en place et formaliser les actions définies dans le cadre du diagnostic initial, ils ont rarement été jugés prioritaires car ne répondant pas à une contrainte. Enfin, signe d'un intérêt très limité pour les travaux, un tiers des expérimentateurs n'a pas mené la démarche à son terme ; d'autres ont choisi de ne pas présenter les conclusions devant l'organe délibérant.

Dans ces conditions, le Comité de fiabilité des comptes locaux aura à statuer sur les suites qui seront réservées au présent dispositif.

II. La synthèse de la qualité des comptes : bilan du dispositif au 30 juin 2022.

Mise en place en 2019 et reconduite chaque année sous l'égide du Comité de fiabilité des comptes locaux, la synthèse de la qualité des comptes est l'un des dispositifs alternatifs à la certification des comptes (article 110 de la loi NOTRe).

Sa réalisation par le comptable ou le conseiller aux décideurs locaux (CDL) de la collectivité s'appuie sur des éléments objectifs et incontestables issus des comptabilités générale et auxiliaire, des pièces justificatives et de restitutions produites par la DGFIP³. La synthèse doit aborder des thèmes obligatoires tels que le bilan, le respect du principe d'indépendance des exercices, l'absence de soldes anormaux à la clôture et le suivi des flux financiers réciproques. Elle peut aussi porter sur des thématiques facultatives.

Le rapport de synthèse réalisé concerne exclusivement la qualité comptable des comptes de l'exercice clos. Il n'aborde ni la gestion, ni l'analyse financière. Il ne met pas uniquement en exergue des aspects négatifs ou perfectibles, mais valorise également les points positifs, les actions de fiabilisation réalisées ainsi que les résultats obtenus.

La présentation de la synthèse s'effectue par le comptable ou le CDL devant l'assemblée délibérante ou la commission des finances au moment de l'approbation des comptes. Il s'agit d'une présentation orale de 10 minutes reposant sur un support écrit. Le comptable ou le CDL rencontre l'ordonnateur préalablement à la présentation orale pour lui exposer ses conclusions et convenir des modalités de restitution devant l'organe délibérant.

1. L'expérimentation de la synthèse de la qualité des comptes : un dispositif au périmètre progressivement élargi jusqu'en 2022

Initialement destinée aux collectivités dont la population est comprise entre 3 500 et 10 000 habitants, la synthèse de qualité des comptes a été testée par 8 collectivités en 2020 (comptes de l'exercice 2019) et 73 en 2021 (comptes de l'exercice 2020).

Au regard de son succès, l'expérimentation a été reconduite en 2022 sur la base d'un périmètre doublement étendu puisqu'il comprend **182 entités**. Parmi elles, il y a 139 communes et 43 établissements publics de coopération intercommunale dont 2 syndicats. Ces expérimentateurs sont issus pour 27 d'entre eux d'une trésorerie/paierie et pour 155 d'un service de gestion comptable (SGC).

L'animation de cette expérimentation a été progressivement adaptée par le bureau CL1B « Comptabilités locales » du service des collectivités locales de la Direction générale des Finances publiques (DGFIP), afin de tenir compte de l'augmentation du nombre de candidatures. Ainsi, le bureau CL1B assure le pilotage du dispositif par l'intermédiaire des Délégués du Directeur Général (DDG). En effet, ces derniers ont été chargés de recenser les candidatures, d'assurer l'animation au niveau interrégional et notamment, de procéder à un visa formel des supports écrits transmis par les directions locales.

A ce titre, la phase de visa des synthèses par les divisions SPL (pour les collectivités de 3 500 à 10 000 habitants) et les délégations (pour les collectivités de plus de 10 000 habitants) est essentielle de manière à homogénéiser le contenu et la qualité d'ensemble des travaux rendus.

Concernant la campagne de recensement 2022, elle a été novatrice à deux titres. Tout d'abord, l'expérimentation a été proposée aux collectivités de plus de 10 000 habitants, ce qui a permis à 57 entités de rejoindre le dispositif. Ensuite, un questionnaire a été proposé à ces collectivités afin de mesurer l'effectivité de la mise en place de certains dispositifs de contrôle interne sur la base d'un questionnaire d'auto-diagnostic.

Le bilan dressé au 15 juillet 2022 indique que sur les 182 collectivités qui se sont portées expérimentatrices : 91⁴ sont allées au bout de l'expérimentation avec une présentation de la conclusion des travaux ; pour 83, la

³ Le comptable (ou le CDL) utilise les données suivantes : les signalements portés par les contrôles comptables automatisés d'Hélios, l'indice de pilotage comptable, le taux de conformité de l'inventaire, les restitutions du contrôle hiérarchisé de la dépense.

⁴ Dont la commune de Fournels, collectivité participant à l'expérimentation de la certification des comptes locaux.

finalisation de la synthèse ou la date de présentation retenue n'était pas connue au 30 juin. Enfin, 8 n'ont pas donné suite et ont abandonné l'expérimentation.

Cette différence entre candidatures proposées et réalisations effectives conduit à rappeler que l'expérimentation est une démarche volontaire qui doit être menée jusqu'à son terme par l'ensemble des acteurs. Ainsi, la soutenabilité des candidatures doit être bien mesurée, en particulier lorsque la collectivité mène plusieurs chantiers en parallèle (contexte de multiplicité des travaux avec le déploiement de la M57 et du compte financier unique).

2. Des travaux de réalisation et de présentation essentiellement portés par le conseiller aux décideurs locaux

D'après les retours d'expériences, les CDL sont à l'origine de 70 % des présentations et des travaux de synthèse réalisés au cours de la campagne 2022. En outre, 20 % ont été menés par le comptable, seul ou en présentation conjointe avec le CDL. Cette dernière configuration a été particulièrement appréciée des différents acteurs. Il est à noter que cette expérimentation a permis au CDL, nouvel arrivant dans la sphère territoriale, d'approfondir sa connaissance des collectivités dont il a la charge. Il a également été fait mention dans quelques cas de travaux menés avec la direction locale et la division SPL (10 % des situations).

Aucune organisation de travail n'est à privilégier par rapport à une autre ; la formule la plus adaptée au plan local, selon la connaissance dont dispose chacun des acteurs (comptable et/ou CDL avec accompagnement ou non de la direction locale), peut être retenue.

La majorité des comptables et des CDL a analysé des thèmes facultatifs⁵. Selon quelques collectivités, certains d'entre eux devraient être abordés obligatoirement, notamment à l'échelle des plus grandes entités.

Afin de répondre dans la mesure du possible aux interrogations des collectivités, des thèmes particuliers ayant trait à la qualité comptable pourraient être pré-définis en amont de la réalisation des travaux.

En moyenne, en 2022, les travaux ont mobilisé 6 jours (durée comprise entre 1 et 12 jours de travaux), ce qui est conforme aux données de 2021 s'élevant à 5.

Au 15 juillet 2022, 91 des 182 collectivités indiquent avoir fait une présentation de leurs travaux. La moitié a réalisé cette présentation de la SQC devant la commission des finances et l'autre moitié devant l'assemblée délibérante. Dans 3 situations, la présentation a eu lieu devant le bureau des maires et dans un cas, devant le Président de la Communauté uniquement.

La présentation devant l'assemblée délibérante est recommandée pour des raisons de publicité donnée au contenu de la synthèse, également pour des motifs de transparence vis-à-vis des élus et des administrés.

Actuellement, aucune disposition du code général des collectivités territoriales (CGCT) ne prévoit qu'un tiers, non membre de l'assemblée délibérante, puisse intervenir lors des débats. Cette intervention est envisageable si le règlement intérieur de la collectivité le prévoit expressément ou, pour les communes de moins de 1 000 habitants, une délibération. Dans le contexte de l'expérimentation, cette règle de gestion, qui a le mérite d'encadrer l'intervention du comptable ou du CDL, a parfois posé des difficultés aux collectivités – écueil moins prégnant cette année que sur l'exercice précédent. Pour éviter cet obstacle et contourner ce formalisme, quelques collectivités ont choisi de réaliser cette présentation soit avant l'ouverture officielle de la séance, soit lors de l'interruption de celle-ci.

Afin de pallier cette difficulté, un formalisme qui permettra d'adapter facilement l'intervention du CDL ou du comptable devant l'assemblée délibérante doit être étudié dans la perspective de la pérennisation de cette offre de la DGFIP.

⁵ Thèmes facultatifs : le traitement des frais d'études et des flux financiers réciproques, les subventions transférables, les avances sur immobilisations (compte 238).

3. Une appréciation favorable encore confirmée en 2022 qui valorise la collaboration entre l'ordonnateur et le comptable

L'expérimentation est toujours particulièrement bien accueillie par les ordonnateurs, qui y voient une démarche vertueuse d'amélioration de la qualité comptable. Le regard extérieur d'un tiers permet de valoriser le travail accompli, d'identifier les anomalies et d'entrer dans une démarche collective d'amélioration des processus. Cet outil et sa méthodologie apportent un éclairage avisé sur les comptes de la collectivité et conduisent à établir un dialogue constructif entre les collectivités locales et les services de la DGFIP dans une perspective d'amélioration de la tenue des comptes.

L'avis positif constaté chez les ordonnateurs résulte de la qualité de travail apporté par les CDL et les comptables, notamment leur capacité à présenter de façon pédagogique les principes de comptabilité générale. Selon eux, l'expérimentation est un témoin objectif des forces et des faiblesses de leur collectivité, sans contraintes sur leurs services et qui génère une prise de conscience correctrice. Le travail du personnel administratif a également été valorisé à l'occasion de ces travaux.

Pour les acteurs de la DGFIP, l'expérience est intéressante dans la mesure où elle permet de sensibiliser les élus à des problématiques comptables souvent réservées aux experts. De plus, le partage d'informations et l'analyse qui émanent de la synthèse de qualité des comptes sont le vecteur d'une meilleure compréhension des attentes de chacun et favorisent la collaboration ordonnateur/comptable.

Seuls 60 % des expérimentateurs ont pu respecter l'échéance du 30 juin pour permettre une présentation au moment de l'approbation des comptes. Quant à la durée de la présentation devant l'assemblée ou la commission des finances, elle est apparue insuffisante à certains face à l'intérêt suscité. En revanche, la transmission préalable des éléments de la synthèse à l'ordonnateur est une phase qui a été qualifiée de « *nécessaire voire d'indispensable* » par les comptables et CDL car elle permet aux parties en présence d'affiner les constats et de nouer une relation de confiance.

La diffusion d'un support visuel comportant des diagrammes et des graphiques (de type powerpoint) pendant la présentation a été très appréciée, notamment par les élus non initiés à la comptabilité.

La conception de la synthèse intervient pendant la période de préparation budgétaire. Elle a vocation à être présentée au moment de l'approbation des comptes, et en tout état de cause avant le 30 juin. Il est recommandé à l'ordonnateur et au CDL/comptable d'établir un rétroplanning en amont de cette phase préparatoire intense afin de mieux l'anticiper et de concilier ces travaux avec d'autres impératifs.

L'échange préalable avec l'ordonnateur n'est pas limité dans le temps et s'avère être incontournable avant la présentation devant l'assemblée délibérante.

Afin d'améliorer ce process, le temps de parole offert au comptable et au CDL pourra être porté à 20 minutes sous réserve de l'accord préalable de l'ordonnateur. De plus, deux trames de synthèse et un modèle type de diaporama seront également mis à disposition des expérimentateurs afin de faciliter la prise en main des travaux.

4. La structuration du contrôle interne : un enjeu nécessitant d'être mieux appréhendé à l'occasion de la réforme de la Responsabilité des Gestionnaires Publics (RGP) pour les ordonnateurs

Pour la première fois depuis le début de l'expérimentation, la DGFIP a souhaité compléter le dispositif d'une dimension relative au contrôle interne et à la maîtrise des risques au sein des collectivités de plus de 10 000 habitants. Cette démarche recensée par le biais d'un questionnaire d'auto-diagnostic n'a pas toujours été bien appréhendée par les acteurs. Le questionnaire a été jugé « *complexe, peu approprié, pas adapté à la taille et au système mis en place dans les structures* ».

C'est la raison pour laquelle 90 % des collectivités ayant répondu au questionnaire n'ont pas su identifier d'élément permettant l'exercice d'un contrôle interne au sein de leur service (structure de gouvernance, référent « contrôle interne » et/ou fonction d'audit interne). En revanche, les collectivités possèdent presque toutes un organigramme fonctionnel et des fiches de procédures mais pas de guide à proprement parler. Une minorité de collectivités respecte un principe de "séparation des tâches". 20 % des collectivités mettent

en place des actions de sensibilisation par le biais de formations, d'alertes téléphoniques et par courriels, d'interventions sur le terrain (SGC auprès des régisseurs), mais le dispositif n'est pas normalisé.

Les réponses au questionnaire ont fait état d'un besoin d'accompagnement par la DGFIP au profit des collectivités, en mettant à leur disposition de la documentation et des fiches techniques afin de les sensibiliser à la maîtrise des risques et au contrôle interne. Une refonte du questionnaire relatif au contrôle interne est en cours afin de le rendre plus accessible ; il sera par ailleurs accompagné d'une notice explicative.

Conclusion

A l'image des exercices précédents, la campagne 2022 d'expérimentation de la synthèse de la qualité des comptes a été très appréciée de tous les acteurs. Elle a permis notamment d'expliquer l'importance de la qualité comptable et les enjeux qui en découlent.

Cette expérience apporte un éclairage avisé sur les comptes des collectivités. Elle conduit à établir un dialogue constructif entre l'ordonnateur, ses services et ceux de la DGFIP afin de dresser un état des lieux de la qualité des comptes et des perspectives d'amélioration. La synthèse de la qualité des comptes est une méthode qui a permis aux collectivités d'appréhender la réalité du suivi comptable et financier et l'importance de la qualité comptable. Cependant c'est une méthode complexe pour les élus non initiés en matière de comptabilité, de gestion publique et de finances.

L'ouverture de l'expérimentation aux collectivités de plus de 10 000 habitants a confirmé que le dispositif devait être généralisé et principalement aux collectivités à enjeux (plus de 3500 habitants, disposant d'un service financier étoffé, etc) dont le besoin de structuration du dispositif de maîtrise des risques se fait ressentir en contexte de RGP.

Dans ce contexte, l'expérimentation du dispositif se poursuit en 2023 sur les comptes 2022.

Annexe n° 5 – Recommandations formulées aux administrations dans le cadre des examens ciblés de la Cour des comptes

Dans le cadre de ses audits ciblés, et selon une procédure contradictoire formalisée, la Cour des comptes a formulé à l'attention de la DGFIP et de la DGCL, plus d'une centaine de recommandations¹.

L'annexe n°5 présente une synthèse des recommandations formulées aux administrations dans le cadre des examens ciblés de la Cour des comptes.

Au titre de 2018, la DGFIP et la DGCL ont été destinataires de 14 relevés d'observations provisoires thématiques (audit des contrôles généraux informatiques ; audit d'applications informatiques ; actifs incorporels et corporels ; recettes fiscales et autres créances associées ; autres recettes et créances associées ; dépenses sociales ; immobilisations financières ; stocks ; trésorerie ; dettes financières ; résultat exceptionnel ; dossier de clôture ; dossier permanent : maîtrise des risques-contrôle interne/suivi des recommandations) conduisant la Cour des comptes à formuler **51 recommandations** à l'attention de la DGFIP (et la DGCL).

Au titre de l'année 2019, la DGFIP et la DGCL ont été destinataires :

- en octobre 2019, de 4 relevés d'observations provisoires (dépenses de personnel ; provisions pour risques et charges ; fonds propres ; arrêté des comptes) ;

Ces rapports d'examens ciblés ont donné lieu à 21 recommandations pour la DGFIP, dont une grande partie en lien avec la DGCL.

Ces recommandations visent notamment :

- à développer la documentation à l'attention des collectivités locales sur des points comptables précis (provisions) ou sur le contrôle interne comptable et financier (enrichir le contrôle des DRFiP/DDFiP) à travers le visa sur chiffres des comptes de gestion² ou *via* les conventions (conventions de services comptables et financiers ; engagements partenariaux) élaborées avec les collectivités locales) ;
- à enrichir la documentation à destination des collectivités locales et à favoriser le partenariat ordonnateur-comptable (à titre d'exemples, en matière de contrôles comptables automatisés ou du contrôle hiérarchisé de la dépense).
- en décembre 2019, de 7 relevés d'observations provisoires (fonds européens ; charges d'intervention ; autres charges de fonctionnement ; débiteurs et créditeurs divers ; engagements hors bilan ; audit d'applications informatiques ; contrôles généraux informatiques) ;
- par ailleurs, à la faveur de ses déplacements en région, la Cour des comptes a ajouté le thème des fonds européens ; ce thème a fait l'objet non d'un rapport, mais d'une « note » sur le traitement comptable des fonds européens structurels et d'investissement ;
- enfin, la Cour des comptes a conduit des examens ciblés sur deux thèmes déjà expertisés en 2018, à savoir les contrôles généraux informatiques, ainsi que les audits d'applications. Ces rapports d'examens ciblés ont donné lieu à 20 recommandations pour la DGFIP ; pour 15 d'entre elles, ces recommandations sont identiques à celles formulées lors des précédents relevés d'observations provisoires :
 - « *renforcer les outils destinés à développer le contrôle interne comptable et financier en diffusant des modèles d'organisation interne, de procédures internes, de cartes de risques, de listes de contrôle type et de plans de contrôle qui soient adaptés à la taille des collectivités* » (charges d'intervention et engagements hors bilan) ;
 - « *préparer des fiches explicatives de problématiques comptables en enrichissement ou en complétant les instructions budgétaires et comptables et les documents déjà produits* »

¹ Certaines recommandations sont réitérées dans différents rapports.

² Les réflexions en cours, menées par le bureau CL1B « Comptabilités locales » de la DGFIP, tendraient à le supprimer « à horizon 2024 » dans le cadre de la mise en place du compte financier unique (CFU).

par le comité de fiabilité des comptes locaux » (charges d'intervention, débiteurs et créiteurs divers, engagements hors bilan) ;

- « enrichir le programme de travail attendu des comptables publics avant l'émission du visa des comptes de gestion » (débiteurs et créiteurs divers, charges d'intervention).

Au titre de 2020, la DGFIP et la DGCL ont été destinataires d'un rapport portant sur la maîtrise des risques, le contrôle interne et le suivi des recommandations ; les 9 recommandations formulées par la Cour des comptes reprennent celles déjà formulées au gré des rapports thématiques, réparties entre les cinq thèmes suivants :

- deux recommandations sur les conventions de service comptable et financier / d'engagement partenarial ;
- une recommandation sur la mise à disposition de modèles d'organisation type, de cartographie des risques aux collectivités locales ;
- quatre recommandations sur des aspects comptables : limiter les développements du plan de comptes M57 ; compléter les annexes de la norme 1 ; modifier l'organisation de comptes de liaison ou encore préparer des fiches explicatives sur des thèmes précis de comptabilité ;
- une recommandation relative à l'élaboration de formations au profit des collectivités locales pour les aider à répondre aux recommandations identifiées par la Cour des comptes ;
- une recommandation visant à enrichir le rôle des DR/DDFiP lors du visa sur chiffres des comptes de gestion.

En juillet 2020, la DGFIP et la DGCL ont été destinataires d'une note de comparaison internationale, n'ayant pas donné lieu à des recommandations, la Cour des comptes se limitant à mettre en exergue l'hétérogénéité des différentes situations et le partage de certains principes. Sur la base d'une étude menée sur un échantillon de six collectivités territoriales situées hors et au sein de l'Union Européenne, cette note a présenté les modalités de tenue des comptes publics locaux à l'étranger au travers des thématiques suivantes :

- la présentation des systèmes comptables (positionnement du normalisateur et du producteur des comptes locaux ; l'articulation entre la comptabilité en droits constatés et la comptabilité budgétaire ; les degrés d'obligations comptables au regard de la taille des entités ; les référentiels comptables ; la consolidation des comptes publics locaux) ;
- les conditions de certification des comptes publics locaux (qualité du certificateur des comptes ; les garanties d'indépendance ; les normes de certification ; les différents outils de certification des comptes ; la proportionnalité des contrôles à la taille des entités ; l'articulation entre les différents contrôles).

Au titre de 2021, la DGFIP et la DGCL ont été destinataires d'un rapport d'observations provisoires relatif à l'analyse du dispositif de contrôle interne portant spécifiquement sur les impôts, taxes affectés et transferts aux collectivités ; les six recommandations ont porté, en particulier, sur la nécessité de mettre à disposition des collectivités une documentation adéquate pour qu'elles s'assurent de l'exhaustivité et de la conformité du rattachement à l'exercice de ces produits.

Enfin, fin 2021, la DGFIP a été destinataire d'un audit sur l'application HELIOS.

— oOo —

Au 31 octobre 2022, 29 recommandations ont été réalisées ou sont en cours de réalisation.

Annexe n° 6 – Sujets réglementaires

En réponses aux observations formulées par la Cour des comptes dans le cadre de son bilan définitif, l'annexe n°6 présente des éléments d'analyse autour de trois sujets réglementaires (l'environnement réglementaire des dispositifs budgétaires et comptables des collectivités locales ; le référentiel M57 ; l'agrégation des comptes).

A. Les dispositifs budgétaires et comptables des collectivités locales s'inscrivent dans un cadre « moniste »

Les dispositifs budgétaires et comptables des collectivités locales s'inscrivent dans un contexte « moniste » ; il requiert de préciser le positionnement des instructions budgétaires et comptables au regard du recueil des normes comptables des entités publiques locales et du maintien de certaines instructions budgétaires et comptables. Le cadre « moniste » peut justifier le maintien de certaines dérogations.

1. Le positionnement des instructions budgétaires et comptables au regard du recueil des normes comptables des entités publiques locales.

En application des dispositions du décret du 7 novembre 2012 et de celles issues des textes législatifs et réglementaires (dont le code général des collectivités territoriales), les instructions budgétaires et comptables du secteur public (dont le référentiel M57), prises par arrêté interministériel publié au Journal Officiel, mettent en œuvre, pour les catégories de collectivités concernées, les principes comptables applicables aux entreprises sous réserves des spécificités de leur action.

Parallèlement, le recueil des normes comptables des entités publiques locales correspond, conformément à son statut, à un avis du CNoCP ; il ne fait pas l'objet d'une homologation par un arrêté dans la mesure où certaines normes ne sont pas conformes à des dispositions législatives ou réglementaires (par exemple notamment les règles relatives à l'amortissement des actifs immobilisés). Cela n'empêche pas que la plupart des normes comptables qu'il décrit ont déjà une valeur réglementaire dès lors qu'elles ont été intégrées dans l'instruction budgétaire et comptable M57 et qu'elles sont donc appliquées par l'ensemble des entités publiques qui y sont soumises.

Aussi, la DGFIP et la DGCL n'envisagent-elles pas que le recueil des normes comptables se substitue au volet comptable du référentiel M57 et réaffirment la prééminence normative des instructions budgétaires et comptables, qui assurent l'applicabilité et l'opposabilité des principes posés par le Recueil.

L'intégration des normes comptables dans les référentiels budgétaires et comptables a pour objectif de garantir l'effectivité de l'application des normes comptables et d'anticiper les conséquences budgétaires de la transposition normative, ceci afin de limiter tout conflit de norme.

Les collectivités locales sont caractérisées par une diversité de catégories, de modes de financement et un nombre d'entités qui ne se retrouvent pas dans les autres champs, écartant ainsi l'analogie avec le recueil concernant l'État, les établissements publics nationaux ou les organismes de sécurité sociale.

En effet, l'environnement budgétaire et comptable dans lequel s'inscrit l'action des collectivités locales (« monisme » ; « équilibre réel par section » ; application de la « règle d'or ») est radicalement différent de celui de l'État, des établissements publics nationaux ou des organismes de sécurité sociale ; il justifie pleinement le maintien, en assurant la cohérence d'ensemble, d'instructions budgétaires et comptables visant à intégrer les volets « comptables » et « budgétaires » des opérations des collectivités locales, tout en s'assurant de leur parfaite

cohérence avec les contraintes légales et réglementaires qui régissent la gestion des finances publiques locales.

Par ailleurs, dans le cadre de l'expérimentation de la certification des comptes, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ne remet pas en cause les dispositions du référentiel M57 (les commissaires aux comptes ne s'appuyant pas sur les dispositions du recueil des normes).

En outre, à l'instar des autres instructions budgétaires et comptables, la mise à jour du référentiel M57 fait l'objet d'une phase de concertation préalable avec les représentants des associations d'élus garantissant la parfaite adhésion et information des collectivités aux modifications et éventuelles évolutions présentées.

Aussi, dans la mesure où certaines normes comptables du recueil ne peuvent faire l'objet d'une simple homologation réglementaire dès lors qu'elles ne sont pas conformes à des dispositions législatives ou réglementaires, seule leur retranscription dans le référentiel M57 permet-elle de sécuriser juridiquement l'ensemble du dispositif, tout en tirant les conséquences sur le plan budgétaire de l'application des nouvelles normes.

Le référentiel M57, mis à jour annuellement, par arrêté interministériel publié au Journal Officiel est ainsi opposable à l'ensemble des acteurs concernés (ordonnateurs ; comptables publics ; services de préfecture ; commissaires aux comptes ; juridictions financières).

2. Le maintien de certaines instructions budgétaires et comptables.

La généralisation du référentiel M57 au 1^{er} janvier 2024 et la suppression future des instructions M14, M52, M61, M71, M831 et M832 confortent le mouvement d'unification des instructions budgétaires et comptables du secteur public local et de convergence vers les règles du plan comptable général en matière de comptabilité et d'information financière.

Cependant, le large spectre des compétences exercées par les entités du secteur public local et la diversité des modes de gestion des services publics (administratifs, industriels et commerciaux, sociaux et médico-sociaux) entraînent des logiques comptables et des spécificités de gestion différentes qui justifient la coexistence de plusieurs instructions budgétaires et comptables.

Ce raisonnement reste valable pour les instructions M4 et M22, régies par des dispositions spécifiques :

- l'instruction M4 est régie par un principe d'équilibre financier lié à la tarification des services publics industriels et commerciaux et suit le plan comptable général (PCG) le plus fidèlement possible.

Par ailleurs, elle est composée au 1^{er} janvier 2022 de six plans de comptes distincts (cinq sont prévus au 1^{er} janvier 2023 avec la suppression du plan de comptes M44) ; ces plans de comptes sont distincts des plans de comptes M57A et M57 applicables aux collectivités locales qui correspondent à la logique d'un service public administratif avec son mode de financement dédié (les produits fiscaux).

Enfin, les travaux menés sur les SPIC en groupe de travail du CNoCP, s'ils traduisent une intégration des SPIC dans le périmètre d'application du recueil, ne préemptent par pour autant sa traduction dans une seule et unique instruction budgétaire et comptable, qui relève du seul pouvoir réglementaire.

- l'instruction budgétaire et comptable M22 comprend des dispositions spécifiques également liées pour partie aux modalités de tarification et de financement des établissements publics sociaux et médico-sociaux. Aussi, la singularité, à la fois budgétaire et comptable de ces établissements, mérite-t-elle d'être maintenue au sein d'une instruction dédiée. A ce titre, il est souligné que la DGFIP pilote la consolidation des tomes 1 (« Comptable »), puis 2 (« Budgétaire ») de l'instruction M22, avec une mise en œuvre progressive, au regard de la densité des travaux, à compter du 1^{er} janvier 2023.

De plus, la recherche de dispositifs assurant la « régularité, la sincérité et la fidélité des comptes » des collectivités a nécessairement des conséquences sur les règles et les états financiers issus de la comptabilité budgétaire, qu'ils proviennent du CGCT ou qu'ils soient conçus par l'administration, en raison du monisme budgétaro-comptable.

Enfin, il est rappelé que toute modification du cadre budgétaire et comptable des collectivités locales, requiert, au-delà des travaux réglementaires et informatiques relevant des administrations centrales et des travaux de transposition des comptes, des adaptations des logiciels de gestion financière des collectivités locales et la mise en œuvre de dispositifs d'accompagnement.

Ainsi, à terme, répondant à l'objectif de rationalisation des instructions, il demeurera quatre instructions budgétaires et comptables pour l'ensemble du secteur public local : M21, M22, M4 et M57.

3. Le maintien de dérogations dans un contexte « moniste »

Spécificité du secteur public local, le système comptable moniste, dans lequel les opérations comptables et budgétaires sont étroitement imbriquées implique que des dérogations aux normes comptables soient maintenues dans le référentiel comptable M57 afin de ne pas déséquilibrer les équilibres financiers. Plusieurs sujets sont identifiés :

- les subventions d'investissement versées

Les travaux menés et validés par le CNoCP, dans le cadre de la définition de la norme 22 du recueil des normes comptables des entités publiques locales ont conduit à reconnaître les subventions d'investissement comme des actifs spécifiques du secteur public local.

Un choix autre, consistant à considérer les subventions d'investissement versées comme des charges (ou dépenses de la section de fonctionnement) aurait certainement, pour le rendre praticable, amené à mettre en place un dispositif d'étalement de charges qui aurait été dans ce cas en décalage avec les principes du plan comptable général¹. Un tel dispositif aurait ainsi abouti, *in fine*, à financer ces dépenses par des ressources de la section d'investissement (dont le recours à l'emprunt) avec des résultats identiques sur les résultats de la section de fonctionnement et de la section d'investissement.

- l'amortissement des actifs à durée de vie limitée

La généralisation de l'amortissement des actifs immobilisés se heurte aux enjeux d'équilibre des budgets des collectivités locales de moins de 3 500 habitants, et tout particulièrement de celles qui présentent un niveau insuffisant d'autofinancement prévisionnel.

Au regard des cycles irréguliers d'investissement de ces collectivités, la généralisation de l'amortissement pourrait en outre conduire à générer des excédents d'investissement inemployables pour la gestion des services communaux pour des biens non nécessairement renouvelés à l'issue de la période d'amortissement comptable.

Si l'absence d'amortissement de certaines immobilisations semble de nature à affecter la sincérité et l'image fidèle, l'introduction de nouveaux dispositifs de neutralisation le serait tout autant.

- les neutralisations budgétaires

Les mécanismes de neutralisation suivants ont été introduits, en 1997, dans le cadre de la mise en œuvre de l'instruction budgétaire et comptable M14:

- * la neutralisation des plus ou moins-value de cession d'actifs, encadrée par une disposition législative (L2331-8 du CGCT) ; ce dispositif, dérogatoire au plan comptable général, vise à transférer ces opérations en section d'investissement, le législateur n'ayant pas souhaité qu'elles puissent financer (ou être financées par) des opérations courantes de la section de fonctionnement ;

1 Le plan comptable général n'autorise les « charges à répartir sur plusieurs exercices » que pour les frais d'émission d'emprunts.

* la neutralisation du premier exercice de rattachement des charges et des produits à l'exercice, *via* le compte 1069 ; dispositif optionnel, le compte 1069 n'est pas repris dans les plans de comptes par nature (développé ; abrégé) du référentiel M57, nécessitant, pour les collectivités concernées, d'en apurer le solde selon des conditions définies par le référentiel M57.

- les sorties d'actifs

Au cas particulier des mises au rebut, la norme 20 « Fonds propres » a d'ores et déjà reconnu que les entités du secteur public local comptabilisent les mises au rebut en contrepartie d'un compte de régularisation dédié (en précisant que « *les régularisations d'opérations retracent notamment les différences sur réalisation d'immobilisations telles que les opérations de mise au rebut et sont comptabilisées en contrepartie d'un compte de fonds propres dédié.* »). De plus, le référentiel M57 reprend cette disposition normative au commentaire du compte 193 donnant ainsi une valeur réglementaire à la neutralisation des réformes de biens.

- Les rattachements des charges et produits à l'exercice

Le dispositif de rattachement des charges et des produits est obligatoire pour les collectivités de plus de 3 500 habitants ; les communes de moins de 3 500 habitants peuvent y avoir recours, sans qu'il revête un caractère obligatoire.

Au regard des enjeux financiers associés et des moyens administratifs et techniques des collectivités de moins de 3 500 habitants, la DGFIP et la DGCL considèrent opportun de conserver le caractère optionnel de ce dispositif pour ces entités.

Ces dispositions ont été reprises par le référentiel M57, l'objectif partagé par la DGFIP et la DGCL étant sa correcte application par les collectivités de plus de 3 500 habitants.

- les dérogations interministérielles

Les dérogations interministérielles sont encadrées par des textes législatifs et réglementaires : les articles L2311-6, L5217-10-12 et L4312-10 précisés par le décret n° 2015-1546 du 27 novembre 2015 qui fixe les conditions de reprise de l'excédent d'investissement en fonctionnement, et les arrêtés interministériels portant mise à jour des instructions budgétaires et comptables qui fixent les conditions d'étalement de charges.

B. Intégrant progressivement les normes comptables, un référentiel M57 ayant vocation à être généralisé au 1^{er} janvier 2024

1. Le référentiel M57, support de l'exercice de certification des comptes, fait l'objet depuis 2021, d'un vaste plan de déploiement, piloté par les services de la DGFIP, en relation avec la DGCL, en vue de sa généralisation au 1^{er} janvier 2024.

Porteur de souplesse budgétaire et des nouvelles normes comptables, le référentiel M57 a vocation à être généralisé au 1^{er} janvier 2024 à l'ensemble des collectivités locales et à leurs établissements publics administratifs, et à se substituer aux instructions budgétaires et comptables M14, M52, M61, M71, M831 et M832.

En revanche, il est souligné que le référentiel M57 n'a pas vocation à se substituer aux instructions budgétaires et comptables M4, applicables aux services publics industriels et commerciaux, ainsi qu'aux instructions budgétaires et comptables M21 et M22, respectivement applicables aux établissements publics de santé et aux établissements sociaux et médico-sociaux (cf. *supra*).

Au cas particulier des services publics industriels et commerciaux, le Conseil de normalisation des comptes publics a publié, sur son site, l'avis n° 2022-05 du 5 juillet 2022 relatif à ces services ; si le périmètre du recueil des normes comptables applicables aux entités publiques locales a ainsi étendu aux services publics industriels et commerciaux, ces services n'ont, pour autant, pas vocation à appliquer le référentiel M57.

Pour mener à bien ce chantier d'ampleur (plus de 90 000 comptabilités à basculer²) dans le calendrier imparti, la DGFIP a jugé indispensable d'anticiper son application auprès de collectivités volontaires afin de lisser les charges induites pour l'ensemble des acteurs concernés (collectivités locales ; réseau des comptables publics ; éditeurs de logiciels de gestion financière).

Sur la base d'une note interne de novembre 2020, le réseau des comptables de la DGFIP s'est ainsi fortement mobilisé afin d'anticiper, au 1^{er} janvier 2022 et au 1^{er} janvier 2023, l'application du référentiel M57 auprès de collectivités volontaires.

Au titre de l'exercice 2021, il est recensé 804 comptabilités locales (budgets principaux ; budgets annexes ; budgets de rattachement) tenues en application des dispositions du référentiel M57 (dont les collectivités expérimentant le processus de certification des comptes locaux et les collectivités expérimentant le compte financier unique au titre de la vague 1).

Plus de 11 500 nouvelles comptabilités ont basculé, au 1^{er} janvier 2022, représentant près de 7 200 budgets principaux (près de 5 300 communes, dont 4 800 de moins de 3 500 habitants) ; ainsi, en 2022, plus de 12 300 comptabilités appliquent le référentiel M57 pour 7 508 budgets principaux (dont 6 régions, 27 départements, 21 métropoles, 516 EPCI et 5 475 communes).

Plus de 36 600 comptabilités représentant 25 800 budgets principaux (dont près de 17 900 communes) appliquent le référentiel M57 pour la première fois au 1^{er} janvier 2023 ; à cette date, 56,5 % des budgets éligibles³ appliquent ainsi le référentiel M57 (près de 48 800 comptabilités représentant plus de 33 400 budgets principaux).

La généralisation du référentiel M57 est envisagée au 1^{er} janvier 2024.

2. Un référentiel M57 intégrant progressivement les normes comptables examinées par le Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP).

a) Au 1^{er} janvier 2023, 15 des 17 normes comptables sont intégrées au référentiel M57.

Depuis le 1^{er} janvier 2018, le référentiel M57 est progressivement enrichi des normes comptables examinées par le CNoCP ; le calendrier d'intégration de ces normes a été établi de façon à **concilier deux impératifs** :

- **transposer au plus tôt les évolutions normatives** pour permettre aux entités publiques locales de s'approprier les nouvelles dispositions comptables ;
- **stabiliser le cadre comptable** applicable aux collectivités expérimentant la certification de leurs comptes (article 110 de la Loi Notré).

Les **principales évolutions comptables intégrées en 2018, puis en 2019**, ont porté, notamment, sur la définition de nouveaux états financiers (bilan ; compte de résultat ; annexe) avec la suppression du résultat exceptionnel (norme 1), sur la définition des immobilisations ainsi que sur leurs modalités de comptabilisation et d'amortissement (normes 5, 6 et 7), sur les conditions de traitement des subventions d'investissement versées (norme 22) et sur les événements postérieurs à la clôture (norme 15).

Après une **pause normative au 1^{er} janvier 2020** visant à faciliter la mise en œuvre du premier exercice de certification des collectivités locales expérimentatrices, les évolutions comptables intégrées au **1^{er} janvier 2021** ont concerné les produits (norme 4), les créances de l'actif circulant (norme 9) et les biens historiques et culturels (norme 17).

Après une **seconde pause normative au 1^{er} janvier 2022 lié à la première vague de déploiement du référentiel auprès de collectivités locales volontaires** (11 300 nouvelles comptabilités ont basculé représentant près de 7 200 budgets principaux), les dispositions relatives aux charges (norme 2), aux passifs non financiers (norme 12) et aux engagements hors bilan (norme 13) seront transposées au **1^{er} janvier 2023**.

² Données à fin 2020.

³ En février 2023, le nombre de budgets éligibles au référentiel M57 est de 86 250.

b) État des lieux des travaux restant à réaliser à court et à moyen termes

Conformément à son **programme de travail 2022-2024**, le CNoCP poursuit ses travaux sur les thèmes comptables suivants :

- le périmètre de l'entité publique locale au sens du cadre conceptuel des comptes publics (norme 1) ;
- les opérations de mise à disposition (norme 6) : l'analyse de la question du droit de retour est à ce jour suspendue au regard des difficultés de mise en œuvre du transfert du contrôle de ces biens sur le plan comptable, dans un contexte d'absence possible de validation politique ;
- les contrats concourant à la réalisation d'un service public (norme 18) : les dispositions normatives ont récemment intégré le RNCEPL pour une mise en application au 1^{er} janvier 2025 ;
- les opérations d'aménagement (norme 23).

La Direction générale des finances publiques (DGFIP) et la Direction générale des collectivités locales (DGCL) ont élaboré un **projet de calendrier d'intégration des normes dans le référentiel M57** pour les deux années à venir.

Ainsi, il est envisagé de transposer au **1^{er} janvier 2024** :

- la norme 20 « Les fonds propres » dont les principales problématiques reposent sur les conditions de **reprise des fonds d'investissement en section de fonctionnement** (FCTVA, notamment) et leur articulation avec les dispositions issues du Code général des collectivités territoriales (CGCT) ;
- **la norme 6 « Les immobilisations corporelles » a déjà, en grande partie, été intégrée au référentiel M57**, seule sa partie relative à l'**amortissement des actifs de voirie** reste à transposer : sa mise en œuvre posant des difficultés d'ordre réglementaire (nécessaire mise à jour du CGCT) et de technique comptable (la méthode d'amortissement reste à préciser ; un groupe de travail sur le sujet sera constitué début 2023 avec des collectivités territoriales volontaires).

Au **1^{er} janvier 2025**, les dispositions normatives relatives à la norme 18 « **Les contrats concourant à la réalisation d'un service public** » seront transposées dans le référentiel M57. Des études doivent être réalisées courant 2023 afin d'identifier les éventuelles incidences des dispositions normatives sur la nomenclature comptable et le module « Inventaire » Hélios. En outre, les plans de comptes M57 développé et abrégé, ainsi que les maquettes budgétaires, seront modifiés afin de prendre en compte le caractère d'**actif spécifique** attribué aux subventions d'équipement versées (norme 22).

3. Un référentiel M57 porteur d'états financiers renouvelés.

Le référentiel M57 est porteur d'états financiers profondément renouvelés (bilan ; compte de résultat ; annexe), conformément aux critères retenus dans la norme 1 du recueil des normes comptables des entités publiques locales du CNoCP⁴.

Le référentiel M57 introduit à titre facultatif l'annexe, nouvel état comptable pour les collectivités locales, ayant vocation à compléter et à commenter les informations contenues dans le bilan et le compte de résultat afin de faciliter la compréhension de ces documents ; il vise à éclairer le lecteur des comptes (citoyen, créancier, fournisseur, élu, juge des comptes...) sur l'évolution du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité.

L'annexe fournit ainsi des informations sur les faits marquants de l'exercice écoulé, sur le périmètre des états financiers, sur les principes et les méthodes comptables utilisées ; elle doit également expliquer les variations significatives observées sur les actifs, les passifs, les charges, les produits et les engagements hors bilan par rapport à l'exercice précédent.

4 Cf. tome IV « Etats financiers » du référentiel M57, créé au 1^{er} janvier 2019.

L'annexe constitue ainsi une composante essentielle et indissociable des états financiers soumis à la certification des comptes ; c'est la raison pour laquelle, il est envisagé de n'en réserver la production qu'aux seules collectivités locales concernées par la mise en œuvre de l'exercice de certification des comptes.

4. Le référentiel M57 prend en compte les spécificités des collectivités locales de moins de 3 500 habitants.

Les principales caractéristiques comptables applicables aux collectivités locales de moins de 3 500 habitants sont les suivantes.

a) Les normes comptables applicables par les collectivités de moins de 3 500 habitants.

Les collectivités locales de moins de 3 500 appliquent les normes comptables, validées par le CNoCP, progressivement intégrées au référentiel M57 depuis le 1^{er} janvier 2018 (cf. *supra*).

En revanche, en lien avec les actuelles dispositions législatives et réglementaires, et notamment les dispositions relatives aux dépenses obligatoires :

- ces collectivités locales n'ont pas l'obligation de procéder à l'amortissement de leurs immobilisations (à l'exception des subventions d'équipement versées) ; pour les collectivités locales choisissant de procéder à l'amortissement de leurs immobilisations, l'amortissement *pro rata temporis* est appliqué ; en revanche, la comptabilisation des immobilisations par composant est facultative.

- ces collectivités locales constituent des provisions (cf. trois cas obligatoires définis par la loi).

Par ailleurs, ces collectivités locales n'ont pas l'obligation de procéder au rattachement des charges et des produits à l'exercice.

Enfin, les dispositions de la norme 15 relative aux « événements postérieurs à la clôture » ne s'appliquent pas, à titre obligatoire, aux collectivités locales de moins de 3 500 habitants.

b) Un plan de comptes simplifié pour les collectivités de moins de 3 500 habitants

Les collectivités locales de moins de 3 500 habitants pourront appliquer un plan de comptes par nature M57 abrégé⁵ ; comme avec l'instruction budgétaire et comptable M14, elles peuvent choisir d'appliquer le plan de comptes par nature M57 développé.

Nonobstant la mise en œuvre de nouvelles normes comptables (cf. *supra*), les règles comptables applicables aux collectivités locales de moins de 3 500 habitants demeurent celles appliquées aujourd'hui (cf. dispositions de l'instruction M14).

c) Des états financiers comparables à ceux des collectivités de plus de 3 500 habitants

Les collectivités locales de moins de 3 500 habitants produisent un bilan et un compte de résultat, issu du plan de comptes M57 abrégé, répondant aux mêmes principes de présentation que les états financiers des communes de plus de 3 500 habitants (pas de résultat exceptionnel, notamment).

Les collectivités locales de moins de 3 500 habitants n'ont pas à produire une annexe (cf. tome IV du référentiel M57), réservée aujourd'hui aux seules collectivités locales expérimentant le dispositif de certification de leurs comptes (article 110 de la loi Notré).

5 Cf. annexe 2 du tome 1 du référentiel M57.

C. L'agrégation des comptes

Si l'unité budgétaire demeure un principe, les comptes des collectivités locales sont suivis au sein de budgets principaux et de budgets annexes (certains librement créés par les collectivités, d'autres obligatoires de par les textes⁶) ; ces budgets, en tant qu'entités comptables, produisent chacun des états de synthèse (bilan ; compte de résultat) au sein du compte de gestion ou du compte financier unique (CFU)⁷.

La norme 1 du recueil de normes pour les entités publiques locales prévoit pour l'établissement des états financiers, une méthode « préférentielle » visant à agréger⁸ dans les états financiers l'ensemble des comptabilités d'une collectivité et de ses budgets annexes.

En effet, la norme 1 considère que « *l'intégration des éléments des états financiers relatifs à des services ou activités suivis en « budget annexe » [...] au sein du bilan et du compte de résultat de la personne morale à laquelle ils sont rattachés donnerait directement une vision globale dans ces états de synthèse.* »

Elle ouvre aussi la possibilité d'une méthode « optionnelle » consistant à « *insérer dans l'annexe les éléments des états financiers des services ou activités suivis en « budget annexe » sous une forme synthétique.* » Cette méthode s'inscrit, selon le projet de norme « *dans une démarche de progrès, afin de faciliter la lecture et la bonne utilisation des informations comptables produites par les entités publiques locales.* »

Dans la mesure où la mise en œuvre de la méthode « préférentielle » impliquait des travaux particulièrement lourds d'un point de vue comptable et informatique, la DGFIP, en relation avec la DGCL a fait le choix d'appliquer, pour toute la durée de l'expérimentation (2020-2022), la méthode « optionnelle ».

Pour autant, et sous réserves des conditions de mise en œuvre applicative, des réflexions ont été initiées en vue de permettre la production d'états financiers agrégés à l'horizon 2024 (pour les comptes de l'exercice 2024 produits en 2025).

L'agrégation portera sur les états financiers (bilan, compte de résultat et annexe) en ne remettant pas en cause l'architecture budgétaire des comptes des collectivités locales et sur l'ensemble des budgets entrant dans le périmètre des états financiers, qu'il s'agisse du budget principal appliquant le référentiel M57 ou de ses budgets annexes pouvant relever d'un autre référentiel (M4, M22).

Il n'est pas envisagé d'étendre l'agrégation des comptes aux « satellites » ou « aux comptes des entités sur lesquelles les collectivités locales exercent un contrôle exclusif », une telle approche s'assimilerait à une consolidation, comme celle qui avait été envisagée dans la sphère des Établissements publics de santé (EPS). En effet, la loi Santé du 26 janvier 2016 avait fixé une obligation de consolidation des comptes des EPS à compter de l'exercice 2020, cette consolidation devant se faire selon les normes françaises applicables aux entreprises avec une possibilité d'exonération de l'obligation de consolidation en cas de caractère non significatif et un abandon du critère de l'influence notable.

La Direction Générale de l'Offre de Soins (DGOS) a proposé, dans le cadre de l'examen du projet de loi « Ma Santé 2022 » un report à l'exercice 2022 et la mise en place d'une agrégation des comptes par simple addition des comptes (en lieu et place d'une consolidation des comptes).

6 Doivent notamment obligatoirement faire l'objet d'un budget annexe, les services publics industriels et commerciaux, les services d'eau et d'assainissement, les abattoirs, les services de transports publics de personnes, les services de distribution d'énergie de gaz et électrique, les services relevant du secteur social et médico-social, les opérations d'aménagement.

7 Pour les collectivités expérimentatrices du compte financier unique dont la liste est fixée par arrêté interministériel du 13 décembre 2019 modifié.

8 L'agrégation consiste à additionner les comptes d'un budget principal et de ses budgets annexes, en neutralisant, le cas échéant, les flux réciproques ; elle se distingue de la consolidation des comptes qui se base sur les liens capitalistiques entre entités.

La vision agrégée des états financiers sur l'ensemble du périmètre de la personne morale suppose de déterminer les modalités d'agrégation des comptes sous instructions M57, M4 ou M22 et que les états agrégés soient retraités des opérations réciproques entre le budget principal et les budgets annexes. Sur ce second point, des travaux visant à créer des comptes enregistrant les opérations réciproques sont mis en œuvre pour une intégration dans les plans de comptes M57, M4x et M22 au 1^{er} janvier 2023.

La perspective de l'agrégation des comptes requiert d'autres réflexions ou travaux à mener.

En tant qu'entités disposant de la personnalité morale, les centres communaux ou intercommunaux d'action sociale (CCAS/CIAS), les caisses des écoles (CDE) et les sections de communes sont exclus du périmètre des états financiers⁹.

Le modèle des états financiers agrégés prendra appui sur les modèles d'états financiers M57 avec des adaptations (comme le permet le projet de recueil des normes pour les entités publiques locales) pour tenir compte de situations particulières liées à l'agrégation des budgets M4 et M22 au sein des états financiers de la personne morale sous instruction M57.

Enfin, comme a pu le suggérer la Cour des comptes, la DGCL et la DGFIP n'envisagent pas de produire des états budgétaires agrégés (entendus au sens des états retraçant l'exécution budgétaire en recettes et en dépenses) ; le code général des collectivités territoriales (CGCT) n'implique, en effet, pas en lui-même une présentation agrégée des états budgétaires. Ainsi, à titre d'exemple, l'article R2221-70 du CGCT prévoit que les recettes et les dépenses de fonctionnement et d'investissement de chaque régie font l'objet d'un budget distinct du budget de la commune.

Prévoir une présentation agrégée des états budgétaires impliquerait donc au préalable de revoir les modalités de vote des budgets locaux, en particulier, l'étendue des dérogations au principe d'unité budgétaire et de revoir les raisons qui ont conduit à les prévoir à l'aune des exigences découlant des normes comptables ; cela semble excéder le seul travail de production des états budgétaires et patrimoniaux.

Mis en œuvre à destination des collectivités locales appliquant le référentiel M57, ces travaux d'agrégation des comptes s'articulent, sur le plan calendaire, avec la généralisation de ce référentiel et le déploiement, si tel est le souhait du législateur, du compte financier unique (CFU).

— oOo —

9 L'article 2 du décret n°87-130 du 26 février 1987 prévoit un seuil de recettes de fonctionnement de 30 489,80 € en deçà duquel les CCAS/CIAS peuvent être gérés en budget annexe. Pour les CDE, c'est l'article R 212-32 du Code de l'Education nationale qui s'applique et le seuil est de 15 000 €. Il est envisagé, par une modification de ces textes, qu' « à l'horizon 2024 », ces entités soient toutes gérées en budget principal.

Annexe n° 7 – Bilan final de la Cour des comptes

BILAN FINAL – COUR DES COMPTES

https://www.ccomptes.fr/system/files/2023-02/20230105-Bilan-final-experimentation-certification-comptes-locaux_0.pdf