

N° 744

SÉNAT

SESSION ORDINAIRE DE 2022-2023

Enregistré à la Présidence du Sénat le 15 juin 2023

RAPPORT D'INFORMATION

FAIT

au nom de la délégation aux collectivités territoriales et à la décentralisation (1)
relatif à l'expérimentation de la certification des comptes des collectivités territoriales,

Par Mme Christine LAVARDE,

Sénateur

(1) Cette délégation est composée de : Mme Françoise Gatel, *présidente* ; MM. Rémy Pointereau, Guy Benarroche, Mme Agnès Canayer, Jean-Pierre Corbisez, Bernard Delcros, Mmes Corinne Féret, Michelle Gréaume, MM. Charles Guené, Éric Kerrouche, Antoine Lefèvre, Mme Patricia Schillinger, M. Pierre-Jean Verzelen, *vice-présidents* ; MM. François Bonhomme, Franck Montaugé, Cédric Vial, Jean Pierre Vogel, *secrétaires* ; Mmes Nadine Bellurot, Céline Brulin, MM. Bernard Buis, Laurent Burgoa, Thierry Cozic, Mmes Chantal Deseyne, Catherine Di Folco, MM. Thomas Dossus, Jérôme Durain, Mme Dominique Estrosi Sassone, MM. Fabien Genet, Hervé Gillé, Jean-Michel Houllegatte, Mmes Muriel Jourda, Sonia de La Provôté, Christine Lavarde, Anne-Catherine Loïsier, MM. Pascal Martin, Hervé Maurey, Franck Menonville, Jean-Marie Mizzon, Philippe Mouiller, Olivier Paccaud, Philippe Pemezec, Didier Rambaud, Mme Sylvie Robert, MM. Jean-Yves Roux, Laurent Somon, Lucien Stanzione.

SOMMAIRE

	<u>PAGES</u>
SOMMAIRE.....	3
LISTE DES PROPOSITIONS.....	5
AVANT-PROPOS	7
I. LES VOIES DE LA FIABILISATION DES COMPTES DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES	9
A. LA CERTIFICATION : LE PLUS HAUT NIVEAU D'EXIGENCE	9
1. <i>Le principe</i>	9
2. <i>Le champ d'application</i>	9
B. LES DISPOSITIFS MOINS CONTRAIGNANTS ET ASSOCIANT LES SERVICES DE L'ÉTAT	10
1. <i>L'attestation de fiabilité</i>	10
2. <i>La synthèse de la qualité des comptes</i>	11
3. <i>L'indicateur de pilotage unique</i>	12
C. LES MODES ALTERNATIFS MIS EN ŒUVRE AVEC UN AUDITEUR EXTERNE.....	14
1. <i>L'attestation particulière</i>	14
2. <i>L'examen limité</i>	15
II. LES ENSEIGNEMENTS DE L'EXPÉRIMENTATION DE LA CERTIFICATION	15
A. LE PROGRÈS DE L'INFORMATION FINANCIÈRE	15
1. <i>L'enjeu de consolidation des comptes publics</i>	15
2. <i>Un gage de crédibilité vis-à-vis des prêteurs</i>	17
B. LE DÉVELOPPEMENT DU CONTRÔLE INTERNE	18
1. <i>La meilleure identification des risques</i>	18
2. <i>L'exemple du patrimoine immobilier</i>	19
C. LE CHOC DES CULTURES ENTRE LE SECTEUR PUBLIC ET LES COMMISSAIRES AUX COMPTES QUI N'EN SONT INITIALEMENT PAS FAMILIERS	21
1. <i>L'effort d'adaptation de la collectivité territoriale</i>	21
2. <i>L'acclimatation nécessaire de l'auditeur externe</i>	23
D. LES LIMITES MISES EN ÉVIDENCE PAR L'EXPÉRIMENTATION	24
1. <i>Le respect du calendrier de gestion : des dates difficilement compatibles avec les exigences de la certification</i>	24
2. <i>Des recommandations comptables coûteuses à satisfaire : les subventions d'investissement et la reprise des corrections d'erreur de provision et de dépréciation</i>	25
3. <i>Des réserves impossibles à lever : les recettes fiscales et les dotations de l'État</i>	27
E. LE COÛT DE LA CERTIFICATION POUR LES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES	28
1. <i>Les coûts directs</i>	28
2. <i>Les coûts indirects</i>	29
3. <i>L'estimation du coût total</i>	29

III. LES RECOMMANDATIONS	30
A. LA PÉRENNISATION DE LA CERTIFICATION ET L'AVANCEMENT DE LA FIABILISATION DES COMPTES.....	30
1. <i>Les points de vue en présence</i>	30
2. <i>Quel scénario retenir ?</i>	32
B. LA MISE EN PLACE D'UN ACCOMPAGNEMENT DANS LE TEMPS.....	35
C. L'ADAPTATION DU RÉFÉRENTIEL COMPTABLE.....	37
D. LE PORTAGE INDISPENSABLE PAR LES ÉLUS ET LE MANAGEMENT	39
E. LA PÉDAGOGIE AUPRÈS DU CITOYEN	40
CONCLUSION	43
EXAMEN EN DÉLÉGATION	45
LISTE DES PERSONNES ENTENDUES AU SÉNAT	57
ANNEXE 1	61
ANNEXE 2	63
ANNEXE 3	65

LISTE DES PROPOSITIONS

N°	Recommandations	Destinataire(s) de la recommandation	Acteur(s) concerné(s)	Calendrier prévisionnel	Support / action
1	Faire entrer les régions dans une démarche de certification et inviter les autres collectivités territoriales à s'engager sur la voie de la certification / fiabilisation de leurs comptes, sur la base du libre choix et en fonction de leurs moyens et objectifs.	Direction générale des collectivités locales - DGCL -	Collectivités territoriales	Dès 2023-2024	Circulaire
2	Mettre en place un dispositif national d'accompagnement comportant un soutien méthodologique, des formations spécifiques et un appui pour l'adaptation des systèmes d'information.	Cour des comptes, direction générale des finances publiques - DGFIP -, DGCL	Collectivités territoriales	2023-2024	-
3	Compléter les normes et standards mis en œuvre par les commissaires aux comptes lors de l'audit des collectivités territoriales afin de prendre en compte le particularisme de celles-ci.	Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) en lien avec les acteurs concernés par la fiabilité des comptes publics locaux et le contrôle de la gestion des collectivités territoriales (DGFIP, DGCL, juridictions financières)	Collectivités territoriales	3 ans	Recueil

N°	Recommandations	Destinataire(s) de la recommandation	Acteur(s) concerné(s)	Calendrier prévisionnel	Support / action
4	Dispenser des sessions de formation et de sensibilisation aux enjeux de la fiabilisation et de la certification des comptes à destination des élus, directeurs de service et encadrants intermédiaires, afin d'encourager leur mobilisation autour de ces projets de collectivité et de service.	Associations d'élus locaux en lien, éventuellement, avec la DGFIP	Collectivités territoriales	3 ans	Formation
5	Travailler à la lisibilité et à l'accessibilité des documents certifiés / fiabilisés pour les porter à la connaissance et à la compréhension d'un plus large public.	Collectivités territoriales	Collectivités territoriales	Au fil de la démarche de certification / fiabilisation	-
6	Se servir de la démarche de certification / fiabilisation comme d'un levier accélérateur d'autres chantiers de modernisation, tels que les « budgets verts » par exemple.	Collectivités territoriales	Collectivités territoriales	Une fois la certification / fiabilisation bien ancrée	-

AVANT-PROPOS

Aux termes du second alinéa de l'**article 47-2 de la Constitution du 4 octobre 1958**, *« 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 »*.

Aussi, n'est-il pas surprenant, en écho à cet impératif, que le législateur ait prévu par l'**article 110 de la loi n° 2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République**, dite « loi NOTRÉ », que *« la Cour des comptes conduit, en liaison avec les chambres régionales des comptes, une expérimentation des 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 »* (cf. Annexe 1).

Le temps de l'expérimentation ayant depuis lors été mis à profit par un panel de collectivités territoriales, il est aujourd'hui nécessaire d'**en dresser le bilan**. Comment les collectivités concernées¹ ont-elles appréhendé cet exercice ? Se sont-elles appropriées de nouveaux outils ou de nouvelles méthodes de travail ? Portant essentiellement sur un référentiel et des procédures comptables, cette réforme a-t-elle eu des incidences budgétaires, plus ou moins prévisibles ? Au final, les enseignements tirés amènent-ils à encourager une extension des formules de certification et de fiabilisation des comptes et, éventuellement, sous quelles réserves ?

¹ Liste en Annexe 2.

I. LES VOIES DE LA FIABILISATION DES COMPTES DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES

A. LA CERTIFICATION : LE PLUS HAUT NIVEAU D'EXIGENCE

1. Le principe

La certification représente le dispositif le plus abouti pour s'assurer de la **régularité**, de la **sincérité** et de la **fidélité** des comptes d'une entité, qu'elle soit publique ou privée.

Plus précisément, c'est l'**opinion, écrite et motivée**, émise sur les comptes annuels de cette entité, par un **auditeur externe, indépendant** et qui engage à ce titre sa responsabilité propre. À cet égard, il convient de rappeler que la directive européenne n° 2011-85 du Conseil du 8 novembre 2011 soumet les systèmes nationaux de comptabilité publique à « *un contrôle interne et à un audit indépendant* ».

Par le biais de la certification, il s'agit de réunir un ensemble significatif d'informations financières fiables afin d'obtenir une assurance raisonnable de leur **conformité aux règles comptables en vigueur**. Cette recherche en conformité se distingue ainsi, en ce qui concerne les collectivités territoriales, de l'examen de la gestion (visant l'ordonnateur), du jugement des comptes (visant le comptable public)¹ ou encore du contrôle budgétaire (visant l'assemblée locale).

Le certificateur émet une opinion sur des comptes annuels en se fondant sur un **référentiel comptable**. Pour les entités publiques locales, le recueil des normes comptables a été approuvé par le Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP)² en avril 2021, au terme de six années de préparation. Ce recueil a depuis été complété, en 2022, par l'élargissement de son champ d'application et l'introduction d'une nouvelle norme. Il a vocation à couvrir l'essentiel des problématiques soulevées par la gestion des collectivités locales.

2. Le champ d'application

Ainsi que l'a relevé l'Association des maires de France (AMF)³, à l'échelle de nos **voisins européens**, « *une approche comparée montre que certaines collectivités territoriales sont soumises à l'obligation de certification de leurs comptes en Grande-Bretagne, Finlande, Norvège, Danemark et Pays-Bas* », étant précisé que « *les comptes des collectivités territoriales de Grande-Bretagne*

¹ L'expérimentation du compte financier unique (CFU) entraîne la fusion de l'examen de la gestion et du jugement des comptes. Désormais, le conseil municipal émet un vote unique.

² Cf. pour davantage de développements relatifs au CNoCP, la Partie III. C.

³ Réponse écrite au questionnaire de votre rapporteur.

sont certifiés depuis 1846 ». Dans certains pays (Grèce, Italie), cette obligation varie selon le poids démographique ou le montant de recettes.

En France, les collectivités locales comptent parmi les dernières personnes morales de droit public à ne pas être certifiées. En effet, la certification a déjà porté sur les comptes de l'État (depuis 2007), des universités (également depuis 2007) et des hôpitaux (depuis 2014). Selon l'AMF, le principe de certification des comptes des collectivités territoriales *« fait sens quand on considère que les collectivités territoriales supportent près de 70 % de l'investissement public national »*.

B. LES DISPOSITIFS MOINS CONTRAIGNANTS ET ASSOCIANT LES SERVICES DE L'ÉTAT

Dans le cadre de l'expérimentation encadrée par l'article 110 de la « loi NOTRe », la direction générale des finances publiques (DGFIP) a proposé d'expérimenter, à compter de 2019, deux formules de fiabilisation des comptes **pour des collectivités territoriales 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. Ces deux dispositifs viennent enrichir l'information déjà mise à disposition *via* un indicateur rendant compte des conditions de respect de la réglementation budgétaire et comptable.

1. L'attestation de fiabilité

L'attestation de fiabilité vise à 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 de ce dispositif alternatif à la certification a été conduite dans un cadre pluri-annuel et sur un périmètre limité de collectivités territoriales volontaires. Ainsi, à partir de 2019, **47 collectivités** se sont engagées dans cette voie.

L'agenda de cette expérimentation a comporté 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 (sur la base d'un kit d'audit). **Deux cycles comptables¹ au choix de la collectivité** sont diagnostiqués, les résultats étant ensuite présentés à l'assemblée délibérante ;

¹ Par exemple, le cycle immobilisations, charges et produits, personnel, provisions / engagements hors bilan, ou clôture.

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

De cette phase expérimentale, la DGFIP tire « *un constat en demi-teinte* »¹. Elle relève que « *si les conséquences sur la progression de la qualité des comptes s'avèrent indéniables, un certain nombre de collectivités s'est retiré des travaux en cours. Par ailleurs, peu ont finalement opté pour l'intervention d'un professionnel du chiffre, seule à même d'offrir une garantie de même niveau qu'une certification* ». Ainsi, seules quatre collectivités territoriales (les communes de Châlons-en-Champagne - 51 - et de Saint-Maixent - 79 -, le département de la Mayenne et le service départemental d'incendie et de secours - SDIS - du Nord) ont opté pour l'intervention d'un commissaire aux comptes en vue de la délivrance d'une attestation de fiabilité. Cette attestation offre une garantie comparable à la certification, mais sur un périmètre limité à quelques cycles comptables préalablement retenus.

2. La synthèse de la qualité des comptes

Avec la synthèse de la qualité des comptes, les travaux menés sont strictement limités à l'examen de la **qualité comptable de thèmes présélectionnés** et à leur conformité à l'instruction budgétaire et comptable fixant les règles pour la collectivité. Ainsi, cette synthèse vise à présenter, de façon objective, les principaux points, aussi bien positifs que négatifs, relatifs à la qualité des comptes. En même temps, elle permet de valoriser les travaux de fiabilisation comptable entrepris par la collectivité, ainsi que les résultats obtenus.

Après échanges avec les services de la collectivité territoriale sur la base d'un premier travail écrit, **le comptable public ou le conseiller aux décideurs locaux**² 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 (on parle alors de proposition sur les « axes de progrès »).

La synthèse s'appuie sur un modèle normalisé de restitution passant en revue différents thèmes centrés sur la qualité comptable : les principaux postes du bilan, certains principes comptables (comme le rattachement des

¹ Réponse écrite au questionnaire de votre rapporteur.

² Le conseiller aux décideurs locaux est un cadre de la DGFIP, expert du conseil, au service des élus locaux (maires, présidents d'établissements publics de coopération intercommunale) et de leur service. Il propose une offre de conseil individualisé aux élus pour répondre à leurs besoins sur différents sujets.

charges à l'exercice, par exemple) ou l'examen des soldes comptables. L'exercice qui la sous-tend s'appuie sur les outils dédiés du comptable public (rapport sur le contrôle hiérarchisé de la dépense¹, contrôle allégé en partenariat², contrôles comptables automatisés - CCA³ -, indicateur de pilotage comptable⁴).

D'exigence moindre que la certification des comptes 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 (ou le conseiller aux décideurs locaux), sans recours à un audit.

Au terme du processus, la synthèse fait l'objet d'une **présentation orale** devant l'assemblée délibérante (ou la commission des finances) de la collectivité territoriale. Cette présentation se tient dans le cadre de l'approbation du compte de gestion et du compte administratif, ou du compte financier unique.

Une expérimentation annuelle de ce dispositif a été menée depuis 2020 auprès d'entités volontaires, recensées et accompagnées par la DGFIP : six en 2020, soixante-quinze en 2021, cent quatre-vingt-deux en 2022. Pour 2023, elle est reconduite auprès d'un panel de **288 entités locales volontaires**.

Dans sa conception d'origine, ce dispositif s'adressait *a priori* aux collectivités territoriales de la **strate de 3 500 à 10 000 habitants**. Cependant, au regard des retours positifs, cette expérimentation a été étendue en 2022 à 58 entités de **plus de 10 000 habitants**. En 2023, l'expérimentation est également menée auprès d'**une région**, de **trois départements** et de **deux métropoles**.

3. L'indicateur de pilotage unique

Avant même l'expérimentation de la certification et des deux autres dispositifs décrits précédemment, la DGFIP a travaillé à la fiabilisation des comptes des collectivités territoriales. Ainsi, depuis 2012, elle met à la disposition de son réseau comptable un indicateur destiné à **mesurer, sous**

¹ Ce dispositif vise à rendre les contrôles plus efficaces et plus simples. Il s'agit d'un contrôle qui n'est plus systématique, mais modulé selon une évaluation des risques et fondé sur des sondages.

² Le contrôle allégé en partenariat repose sur une convention conclue entre la collectivité et le comptable public permettant de dispenser certaines opérations de contrôles a priori de la part du comptable public et de la fourniture de pièces justificatives, en contrepartie de la garantie d'un bon niveau de contrôle en interne et d'une bonne qualité comptable. Ce dispositif peut s'avérer utile pour la collectivité comme levier pour, par exemple, mettre en place un contrôle interne, fluidifier la chaîne comptable ou réduire les délais globaux de paiement.

³ Cf. Partie I. B. 3.

⁴ *Idem*.

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 issues des états financiers de la collectivité territoriale (tout particulièrement ceux produits par le comptable public)¹.

Cet indicateur vient d'être récemment **renové**. Se présentant sous la forme d'une note chiffrée sur 100, le nouvel indicateur comporte l'avantage d'une mise à disposition plus précoce et d'une construction moins complexe, tout en facilitant la lisibilité de l'information donnée. Il est établi sur un périmètre large de collectivités, puisqu'il s'applique à l'ensemble des communes, EPCI, départements, régions, établissements publics de santé, établissements sociaux et médico-sociaux, services publics industriels et commerciaux (SPIC) et SDIS.

Il vise à donner un éclairage sur la comptabilité de chaque entité 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 pas être contestée par les ordonnateurs.

Néanmoins, l'indicateur de pilotage comptable ne constitue **pas un label de qualité** des comptes, ni un critère exclusif d'appréciation de leur fiabilité. Par exemple, il n'appréhende pas la qualité du dispositif de maîtrise des risques comptables et financiers mis en œuvre au sein des services de l'ordonnateur, ni la qualité de gestion ou de financement de la collectivité. Par contre, il permet de mettre en évidence des points de fragilité réglementaires et d'enrichir le partenariat ordonnateur / comptable en pointant les sujets d'amélioration de la qualité des états financiers.

Au total, si elle constitue certes une démarche **radicalement différente du processus de certification** et de ses dispositifs « alternatifs » (tant dans l'approche méthodologique que dans l'objet des contrôles), la mise à disposition de cet indicateur vient toutefois compléter la palette des outils pour améliorer la qualité des comptes des collectivités territoriales, notamment grâce à son périmètre d'intervention très large.

¹ L'indicateur s'appuie sur les contrôles comptables automatisés (CCA) de l'application HELIOS. Les CCA sont des contrôles issus de formules de calcul exploitant les données comptables saisies dans 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 un des outils essentiels au service de la qualité des comptes locaux.

C. LES MODES ALTERNATIFS MIS EN ŒUVRE AVEC UN AUDITEUR EXTERNE

Les modes alternatifs à la certification présentés *supra* ont fait l'objet d'un certain nombre de **réserves** de la part du Conseil national de l'ordre des experts-comptables (CNOEC). Le Conseil estime en effet que ces modes ne permettent pas de respecter la séparation des fonctions (auditeur / audité) et peuvent donc engendrer des conflits d'intérêts et des situations de dépendance.

Pour éviter ces biais, l'Ordre des experts-comptables avait proposé, dès l'origine de l'expérimentation de la certification, que des missions dites « de présentation des comptes » (permettant d'attester de la vraisemblance et de la cohérence des comptes) et « d'examen limité des comptes » (permettant d'attester de la conformité des comptes au référentiel comptable applicable) soient des missions alternatives à la certification des comptes, proportionnées à la taille de la collectivité¹, **effectuées par des experts-comptables**, professionnels indépendants et reconnus comme tiers de confiance.

1. L'attestation particulière

Dans cette perspective, l'attestation particulière vise à conduire des **diligences similaires à celles de la certification, mais restreintes à un ou plusieurs cycles comptables** seulement.

Son intérêt réside dans le fait de contribuer au processus de fiabilisation des comptes, tout en maîtrisant le coût induit par l'intervention de l'auditeur (*ie* ses honoraires²).

Dans son rapport présentant un « *Bilan final de l'expérimentation de la certification des comptes locaux* »³, la Cour des comptes indique que « *l'une des collectivités a expérimenté l'attestation particulière. Dans le cadre de cette expérimentation, les cycles à auditer avaient été sélectionnés par la Cour : l'actif immobilisé et les produits de fonctionnement la première année, les charges de personnel et d'intervention la deuxième année.* ». En l'espèce, dans son rapport d'attestation particulière, l'auditeur a conclu à l'impossibilité de certifier les comptes 2020 de la collectivité territoriale expérimentatrice.

¹ Mission de présentation pour les plus petites et mission d'examen limité pour les moyennes.

² Cf. Partie II. E.

³ Janvier 2023.

2. L'examen limité

Utilisée dans le secteur privé, la méthode de l'examen limité vise à **s'assurer qu'il n'est pas relevé d'anomalie significative dans les comptes** considérés dans leur ensemble. Les procédures mises en œuvre par l'auditeur pour s'en assurer sont moins étendues que celles requises pour la certification. Elles doivent néanmoins permettre de confirmer la conformité des comptes au référentiel comptable applicable. Elles s'appuient à la fois sur des sondages en fonction des risques identifiés préalablement, sur des entretiens avec les gestionnaires et sur une approche analytique.

L'examen limité conduit à la remise d'un rapport à l'entité sous examen, comportant les observations ou les réserves de l'auditeur, dans un format semblable à celui de la certification.

Ainsi que le précise la Cour des comptes dans son rapport précité, *« une des collectivités expérimentatrice a expérimenté la revue limitée. L'auditeur a conclu à une impossibilité de certifier pour chacun des deux exercices sous revue »*.

II. LES ENSEIGNEMENTS DE L'EXPÉRIMENTATION DE LA CERTIFICATION

A. LE PROGRÈS DE L'INFORMATION FINANCIÈRE

1. L'enjeu de consolidation des comptes publics

Les démarches de certification des comptes des collectivités territoriales s'inscrivent dans un chantier plus large de normalisation, d'harmonisation et de consolidation des comptes publics. Elles participent ainsi d'un vaste mouvement visant à une **connaissance plus précise de nos finances publiques**.

Entendue comme la volonté d'établir des règles communes dans le double but d'uniformiser et de rationaliser la présentation des informations comptables, la normalisation des comptes publics est déjà bien avancée. Ainsi, le CNoCP a publié, en avril 2021, le **Recueil des normes comptables pour les entités publiques locales**. Ce recueil vient compléter celui relatif aux normes comptables de l'État, celui des établissements publics et celui des organismes de sécurité sociale.

Sur ce socle de normes comptables viennent s'ancrer les règles de comptabilité dont l'harmonisation progresse également. Cette harmonisation passe par **l'alignement progressif des collectivités territoriales sur le référentiel budgétaire et comptable appelé « M57 »**.

La « M57 », principes et application

Le référentiel « M57 » est le référentiel budgétaire et comptable **le plus récent**, mis à jour par la DGFIP et la direction générale des collectivités locales (DGCL), en concertation avec les acteurs locaux. Il permet le suivi budgétaire et comptable de nombreuses entités publiques locales, tout en conservant certains principes budgétaires applicables aux référentiels jusque-là en vigueur : « M14 » applicable aux communes, « M52 » pour les départements et « M71 » utilisé par les régions.

La « M57 » représente le référentiel le plus avancé en termes de **qualité comptable** et elle intègre les dernières dispositions examinées par le CNoCP. Elle assouplit le modèle budgétaire selon les règles en vigueur pour les régions, concernant la pluri-annualité, la fongibilité des crédits et la gestion des dépenses imprévues.

Depuis le 1^{er} janvier 2020, le référentiel « M57 » est appliqué par la Guyane, la Martinique, la Corse, la ville de Paris et les métropoles, ainsi que par les établissements publics locaux et les collectivités territoriales expérimentateurs du dispositif de certification des comptes ou du compte financier unique (CFU).

Sa généralisation à toutes les collectivités locales et à leurs établissements publics administratifs interviendra à compter du **1^{er} janvier 2024**. Dans le cas particulier des communes de moins de 3 500 habitants, c'est le référentiel « M57 simplifié » qui d'ores et déjà s'applique (avec notamment un plan de comptes abrégé et des règles budgétaires assouplies).

Non seulement l'alignement sur le référentiel unique de la « M57 » constitue une condition préalable nécessaire au processus de certification des comptes, mais le référentiel unique et la certification participent eux-mêmes à une visée de plus long terme : la **consolidation des comptes publics**. Au niveau des comptes des collectivités territoriales, cette consolidation consiste à ajouter les budgets des collectivités les uns aux autres tout en neutralisant les flux allant d'un budget à l'autre (par exemple, les remboursements de frais de personnels mis à disposition ou les subventions). Dans ce but, on distingue deux types de neutralisation de flux : les flux entre les budgets principaux et leurs budgets annexes, d'une part, et ceux entre les différentes personnes morales (communes, EPCI, départements, régions), d'autre part.

Ces avancées contribuent à **l'amélioration de la qualité de l'information** à disposition sur les collectivités territoriales. Ainsi, par exemple, elles permettent de disposer de comptes de charges et de produits représentatifs des flux de fonctionnement réellement attachés à l'exercice, de provisions représentatives des risques à couvrir et des dépréciations à constater, ou encore de comptes d'actif et de passif reflétant plus fidèlement ce que possède et ce que doit la collectivité.

Une telle amélioration **profite aux élus** de la collectivité territoriale, qui peuvent s'appuyer sur des données plus fiables pour définir leur stratégie (par exemple patrimoniale), mais aussi aux autorités de contrôle et aux citoyens.

2. Un gage de crédibilité vis-à-vis des prêteurs

Les collectivités territoriales représentent près de **70 % de l'investissement public** pour un montant total s'élevant à 63,5 milliards d'euros sur l'exercice 2021¹. Cet effort d'investissement peut être financé soit par autofinancement, *via* l'épargne brute dégagée par la collectivité, soit par de la dette. Aux termes des articles L. 2337-3, L. 3336-1, L. 4333-1 et L. 5211-36 du code général des collectivités territoriales (CGCT), les communes, les départements, les régions et les EPCI peuvent en effet recourir à l'emprunt. Le produit des emprunts constitue alors l'une des recettes non fiscales de la section d'investissement du budget des collectivités en application de l'article L. 2331-8 du CGCT.

Dans son rapport remis à la Commission des finances du Sénat en octobre 2022 « *Le financement des collectivités territoriales : des scénarios d'évolution* », la Cour des comptes indique que, pour les collectivités territoriales, « *l'emprunt représente en 2021, 18,1 milliards d'euros de ressources annuelles des collectivités locales et leur dette s'élèvent à 183,3 milliards d'euros, soit 6,5 % de la dette publique* ».

L'autorisation d'emprunt et les conditions consenties à la collectivité territoriale par les établissements bancaires dépendent bien évidemment des conditions de marché, mais aussi de la santé financière de la collectivité ainsi que de ses fondamentaux économiques. Afin de répondre aux exigences des prêteurs et de leur fournir une information la plus complète et précise possible, certaines collectivités s'appuient dans la négociation de leurs conditions financières (niveau du taux, durée de remboursement, modalités de remboursement anticipé...) sur des **notations financières** émises par des agences spécialisées (*Standard and Poor's, Fitch Ratings et Moody's*, notamment). Ces agences délivrent une notation des collectivités territoriales comparable à celle des États à base d'une combinaison de lettres, le « triple A » étant la meilleure notation, et rendant notamment compte de la solvabilité des collectivités.

Même si la certification des comptes d'une collectivité territoriale ne préjuge pas de la qualité de sa gestion, et encore moins de la soutenabilité de sa trajectoire budgétaire, elle représente toutefois un **argument supplémentaire pour la collectivité face aux établissements bancaires**. Elle atteste d'un souci d'information et de la volonté de se mettre en conformité avec des standards exigeants, en l'occurrence ceux portés par le référentiel budgétaire et comptable.

En ce sens, **pour une collectivité territoriale emprunteuse, la certification de ses comptes peut se révéler un investissement rentable en l'aidant à négocier des conditions financières plus avantageuses.**

¹ Rapport sur « Les finances publiques locales », *Cour des comptes (juillet 2022)*.

Actuellement avancé essentiellement par les professionnels du chiffre que sont les commissaires aux comptes, cet argument n'a toutefois, jusqu'à présent, **guère été entrevu par les collectivités** elles-mêmes. À n'en pas douter, elles sauront pourtant se servir de l'outil que représente la certification de leurs comptes dans le dialogue avec leurs prêteurs dans les temps à venir.

B. LE DÉVELOPPEMENT DU CONTRÔLE INTERNE

1. La meilleure identification des risques

Les collectivités territoriales n'ont pas découvert l'importance du contrôle interne à l'occasion de l'expérimentation de la certification de leurs comptes. Pour nombre d'entre elles, notamment parmi celles de grande taille, cette mission de contrôle était déjà une priorité afin de sécuriser et de fiabiliser les comptes. Toutefois, l'expérimentation a fait jouer un **effet de levier** unanimement reconnu : chez les collectivités expérimentatrices, les progrès dans ce domaine ont été notables et probablement plus rapides que parmi leurs voisines hors du champ de l'expérimentation.

Dans chaque collectivité, l'expérimentation de la certification a débuté par une **phase préparatoire** correspondant à l'établissement de diagnostics d'entrée et des rapports d'examen ciblés. Dans le bilan qu'elle tire de l'expérimentation, la DGFIP souligne que, dès ce stade, « *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* »¹.

Par la suite, la **phase de certification des comptes par des commissaires aux comptes** a également comporté un fort effet incitatif : l'audit externe des comptes requiert un contrôle interne renforcé. Ainsi, les collectivités territoriales ont été incitées à repenser leurs processus : la documentation des procédures, la description et le positionnement des contrôles, les contrôles de traçabilité, la prise en compte des procédures en cours d'évolution par le système d'information... Elles ont également été amenées à fiabiliser leurs données en rapprochant l'inventaire comptable de l'inventaire physique. Le recensement des risques auxquels est exposée la collectivité territoriale a également reçu une attention particulière, et souvent beaucoup plus appuyée que jusque-là, tout comme la couverture de ces risques par des provisions adéquates.

La DGFIP note que « *les questions et constats formulés par le commissaire aux comptes [ont constitué] un moyen de faire progresser la régularité et la sincérité des comptes, en obligeant à réviser les règles en vigueur au sein*

¹ Réponse écrite au questionnaire de votre rapporteur.

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 »¹.

Ce constat tiré par la DGFIP a trouvé une résonance dans les **retours d'expérience** remontées au cours de la mission d'information. Ainsi, au niveau du Conseil régional des Pays-de-la-Loire, « *la venue du commissaire aux comptes a permis de faire prendre conscience aux agents de la nécessité du renforcement de la traçabilité des documents et des actions* »².

Le Conseil départemental du Rhône rejoint cette analyse rétrospective tout en insistant sur le fort enjeu que représente la cartographie des risques. Il précise, en outre, qu'au sein des services du département « *le dispositif de contrôle interne et de maîtrise des risques a été appréhendé de façon transversale afin que toutes les directions soient impliquées* »³. Pierre angulaire des dispositifs d'aide sociale, le département peut tirer un profit extrême de cette cartographie en ce qu'elle débouche sur une meilleure maîtrise du **risque de liquidation ou de versement** d'une allocation, par exemple.

Du côté de la communauté d'agglomération du Grand Dole, on estime qu'en matière de contrôle interne et d'identification des risques « *l'appréhension des concepts est peu évidente, [...mais] on découvre au fil de l'eau nos marges d'appréciation* ».

2. L'exemple du patrimoine immobilier

Quelle que soit leur taille, les collectivités territoriales sont confrontées à des difficultés pour connaître de façon exhaustive l'étendue et la nature de leur patrimoine immobilier. À leur décharge, ce patrimoine a souvent été constitué par sédimentations successives et affecté par des entrées et sorties plus ou moins bien datées et identifiées. Pourtant, sa connaissance est indispensable. En effet, la bonne appréhension de l'état général des immobilisations permet à l'ordonnateur au sein de la collectivité de **mieux définir sa stratégie de gestion patrimoniale** : politique d'acquisition, entretien des bâtiments, arbitrages à réaliser entre la location et la vente, suivi des biens confiés à un délégataire... En se fondant sur des immobilisations correctement évaluées et mesurant leur évolution dans le temps, le bilan patrimonial immobilier contribue en outre à améliorer la lisibilité de la trajectoire budgétaire de la collectivité : s'enrichit-elle dans le temps ou s'appauvrit-elle ?

Pour les collectivités qui l'ont mené, **l'exercice de certification a mis en lumière un déficit de connaissance, mais a aussi représenté une opportunité de progresser** dans ce domaine.

¹ Réponse écrite au questionnaire de votre rapporteur.

² Idem.

³ Idem.

Dès la phase préparatoire, les juridictions financières ont adressé des recommandations aux collectivités territoriales les invitant à :

- **établir un inventaire physique exhaustif de leurs actifs mobiliers et immobiliers, en commençant par les plus significatifs, et le rapprocher de l'inventaire comptable ;**

- être en mesure de justifier, par tout moyen approprié, l'exactitude de la valeur des actifs inscrits à l'inventaire comptable et considérés comme significatifs, en liaison avec le comptable public¹ ;

- recenser et comptabiliser les régularisations de l'actif immobilisé en matière d'immobilisations en cours et d'amortissements.

Dans leurs efforts de mise au niveau des standards de certification de leurs comptes, **les collectivités territoriales ont été freinées** par « *des discordances quasi systématiques entre l'inventaire de l'ordonnateur et l'actif du comptable public ; les travaux de fiabilisation [ont été] complexifiés par un contexte où les transferts de compétences et d'équipements ont des conséquences significatives sur l'actif immobilisé. La justification des soldes comptables sur certains postes de l'actif immobilisé, tels que les réseaux et les installations de voiries, ont également posé des difficultés au regard de la forte antériorité de ces opérations qui ne permettent pas toujours de remonter à la pièce justificative* »².

Au total, ces difficultés se sont traduites par **des réserves dans tous les rapports des commissaires aux comptes en 2021** (avis portant sur les comptes 2020) **et dans la plupart en 2022**³ (avis portant sur les comptes 2021).

La fiabilisation du cycle des immobilisations et la meilleure connaissance du patrimoine de la collectivité : des retours d'expérience

Dans le cas de la **région des Pays-de-la-Loire**, des travaux significatifs avaient déjà été engagés en amont de l'exercice de certification : les lycées avaient fait l'objet d'une valorisation, ce qui a ensuite facilité l'avancement de la certification. La région s'est, en outre, lancée dans un chantier important pour fiabiliser l'inventaire physique du patrimoine immobilier et l'analyse des immobilisations en-cours.

À la fin de l'exercice 2021, la **commune de Montpellier** était parvenue à opérer le rapprochement physique et comptable de 79 % de son parc immobilier, fiabilisant ainsi 45 % de ses actifs corporels et incorporels.

La **commune de Sceaux** a mené des actions de fiabilisation de ses comptes dès la première année d'expérimentation, notamment en ce qui concerne la traduction comptable des mises en service des immobilisations. Le recensement complet des baux a ainsi permis à la collectivité d'en optimiser la gestion.

Au niveau de la **commune de Cuers**, l'exercice 2021 a été marqué par des

¹ Le comptable public est responsable de l'enregistrement comptable des biens et de leur suivi au bilan. À ce titre, il tient l'état de l'actif.

² Réponse écrite de la DGFIP au questionnaire de votre rapporteur.

³ Plus précisément, 19 collectivités ont été visées par ces réserves.

avancées très significatives en matière de fiabilisation des comptes au travers de travaux conduits sur l'actif immobilisé (travail de régularisation sur les comptes des immobilisations dans le budget de la commune et les budgets annexes). Bien que des travaux conséquents restent à réaliser, le commissaire aux comptes a noté les efforts importants opérés par la commune dans cette démarche de fiabilisation des comptes.

La **communauté d'agglomération du Grand Dole** a engagé un travail d'identification des parcelles, bâtiments et véhicules dont elle est propriétaire, par le biais d'une source externe, et également en collectant les actes notariés. Même si le rapprochement avec l'inventaire comptable reste à mener, le Grand Dole a d'ores et déjà enregistré une importante correction au bilan d'ouverture sur ses immobilisations faisant suite à un travail de fond sur le fichier d'inventaire comptable : plus de 4 millions d'euros d'immobilisation en valeurs brutes ont pu être fiabilisés.

La **communauté d'agglomération de l'Albigeois** a déclaré avoir rapproché, au 31 décembre 2021, 89 % de son patrimoine immobilier de l'inventaire physique.

Enfin, la **communauté d'agglomération Sarreguemines Confluences** a procédé à des corrections sur ses actifs et passifs pour un montant de 50,4 millions d'euros au total au cours des deux exercices soumis à certification. Ces corrections ont notamment consisté en des reclassements comptables (sorties et entrées dans l'inventaire). L'actif et l'inventaire apparaissent ainsi fiabilisés à 100 % au 31 décembre 2021 (contre 75 % au 31 décembre 2019).

Source : DGFIP

C. LE CHOC DES CULTURES ENTRE LE SECTEUR PUBLIC ET LES COMMISSAIRES AUX COMPTES QUI N'EN SONT INITIALEMENT PAS FAMILIERS

1. L'effort d'adaptation de la collectivité territoriale

Pour reprendre les termes de l'Association des départements de France (ADF), « *l'expérimentation de la certification des comptes a été perçue comme un véritable défi par les agents des collectivités. Cette démarche a permis à la collectivité et à ses agents de bénéficier d'un regard extérieur et indépendant, réelle source de progrès* »¹.

Pour les vingt-cinq collectivités territoriales expérimentatrices², **l'entrée dans le processus de certification** s'est tout d'abord traduite par un diagnostic global d'entrée, dressé par la Cour des comptes dès 2017-2018. Ce diagnostic visait à dresser un état des lieux liminaire en vue d'apprécier la conformité à la norme des états financiers et à identifier les processus susceptibles de présenter un risque. Cette phase a abouti à la formulation de recommandations de la part de la Cour aux différentes collectivités. À compter de 2018, une seconde phase a conduit à la réalisation d'audits ciblés (par la Cour des comptes et les autres juridictions financières) selon plusieurs objectifs :

¹ Réponse écrite de l'ADF au questionnaire de votre rapporteur.

² Cf. liste en Annexe 2.

- 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 lors des exercices 2020, 2021 et 2022.

Au terme de la campagne d'audits ciblés, la Cour des comptes a ainsi formulé **388 recommandations** à l'attention des vingt-cinq collectivités participant à l'expérimentation¹.

Cette préparation à la certification s'est ainsi traduite, pour les équipes concernées des collectivités territoriales, par la nécessité de s'approprier de nouveaux outils et de nouvelles notions. Or, ainsi que le relève Intercommunalités de France, « *pour les services comptables, la difficulté est de passer d'une logique exclusive de flux à une analyse de créances et de dettes* »².

Pour autant, les équipes ont su dépasser cette barrière à l'entrée et se familiariser, par exemple, à l'**annexe** qui constitue un nouvel état financier, en sus du bilan et du compte de résultat de la collectivité territoriale, produit par l'ordonnateur de la collectivité³.

En interne, le cap a pu être franchi grâce à une **forte mobilisation des équipes**. Au sein de la communauté d'agglomération du Grand Dole par exemple, ce ne sont pas moins de sept entités, soit **bien au-delà des seuls services financiers**, qui ont directement été impliquées : la Direction générale Ressources et stratégie, le pôle Moyens et Ressources, la Direction des finances, la Direction des ressources humaines, la Direction des systèmes d'information, le service Urbanisme et foncier, ainsi que les services techniques (en lien avec la gestion du parc de véhicules, les stocks magasin...).

Les systèmes d'information et la production des états financiers

L'**application HELIOS** est en charge de la tenue des comptes des collectivités territoriales. Cette application a progressivement été mise à jour, par les services de l'État, pour tenir compte des évolutions réglementaires induites par les dispositions du

¹ Dont 166 sont les prolongements de celles émises à l'issue des diagnostics globaux d'entrée.

² Réponse écrite d'Intercommunalités de France au questionnaire de votre rapporteur.

³ Les conditions de sa production sont précisées dans le tome IV du référentiel « M57 ».

référentiel « M57 ». Ainsi, dans le cadre de l'expérimentation de la certification des comptes locaux, elle produit les états financiers (bilan, compte de résultat), remis par le comptable public à l'ordonnateur (et au commissaire aux comptes).

Au-delà, les collectivités territoriales peuvent néanmoins avoir à adapter leur système d'information en fonction de leur organisation interne et de leurs attentes spécifiques. Pour ces développements, elles se tournent alors vers des prestataires privés, éditeurs de logiciels.

À cet égard, la communauté d'agglomération du Grand Dole a pointé une difficulté, déplorant qu'il soit **difficile de mobiliser les éditeurs de logiciel** sur les demandes d'adaptation résultant des observations des auditeurs dans le cadre de la certification des comptes. La communauté regrette en particulier des éditeurs « *très fermés, s'abritant beaucoup derrière le secret industriel* ».

Les travaux de certification ont eu pour conséquence positive de **renforcer, dans de nombreux cas, la relation entre l'ordonnateur de la collectivité territoriale et le comptable public, ie les services comptables de l'État (le réseau de la DGFIP)**. Les services de la région des Pays-de-la-Loire considèrent que cette collaboration « *est indispensable à la réussite de la certification et à la levée des réserves. Ainsi, la certification a favorisé le développement de groupes de travail sur des thématiques spécifiques avec la Paierie (inventaire comptable, provisions...)* ». Et de préciser qu'« *afin de poursuivre cette démarche collaborative et de l'encadrer, la région souhaite proposer la signature d'une nouvelle Convention des Services Comptables et Financiers (CSCF) [...]. Il s'agira en particulier de clarifier le partage de responsabilité entre l'ordonnateur et le comptable, notamment par l'identification des acteurs, l'élaboration d'indicateurs de contrôle et le suivi des actions* ». Parfois, l'imbrication entre la collectivité territoriale et les services de la DGFIP est particulièrement poussée au point que deux agents de la communauté d'agglomération du Grand Dole sont même installés dans les bureaux de la DGFIP.

2. L'acclimatation nécessaire de l'auditeur externe

Dans le cadre de l'expérimentation de la certification des comptes des collectivités territoriales, c'est un **cabinet privé**, exerçant la profession réglementée de commissaire aux comptes, qui procède aux vérifications, puis rend son avis. Cet aspect n'est pas négligeable en ce qu'il renvoie à des cultures professionnelles différentes.

De fait, l'auditeur externe doit s'adapter à l'organisation et au fonctionnement de la collectivité. Dans les services de celle-ci, la **culture de l'écrit** prévaut et le **principe hiérarchique** est prégnant. Par ailleurs, la collectivité vit en partie au **rythme de son assemblée délibérante** avec par conséquent un agenda spécifique. Or, les équipes des cabinets de commissariat aux comptes sont davantage habituées à travailler sur des temps plus courts que ceux de la sphère publique et en ayant davantage recours aux échanges oraux.

Les règles budgétaires et comptables des collectivités territoriales ne sont pas non plus familières, en général, à ces auditeurs externes. La DGFIP souligne d'ailleurs que *« les retours d'expérience mettent en évidence un **besoin de familiarisation aux particularités « budgétaro-comptables » du secteur local de la part des professionnels du chiffre ; les commissaires aux comptes réalisent leurs audits selon les dispositions du code de commerce. Si les spécificités de l'action publique locale sont intégrées dans les référentiels comptables et si les normes comptables publiques tendent à converger vers celles de la comptabilité privée, le commissaire aux comptes doit adapter son approche au contexte spécifique du secteur public local et, pour ce faire, en comprendre les particularités »***.

Au total, comme l'a estimé Pascal Bellemin, directeur des Finances, du Pilotage de gestion et des Affaires juridiques du département de la Savoie, *« si la préparation à la certification nécessite du temps pour les collectivités afin d'adapter leur organisation et leurs processus, c'est aussi le cas du côté des commissaires aux comptes qui doivent apprendre le secteur public »*.

Ce temps d'acculturation explique notamment pourquoi **les collectivités expérimentatrices expriment une nette préférence à pouvoir travailler dans la durée avec leur commissaire aux comptes**. Un changement de cabinet trop fréquent impliquerait en effet de consacrer de nouveau du temps à la pédagogie auprès du nouveau cabinet mandaté.

D. LES LIMITES MISES EN ÉVIDENCE PAR L'EXPÉRIMENTATION

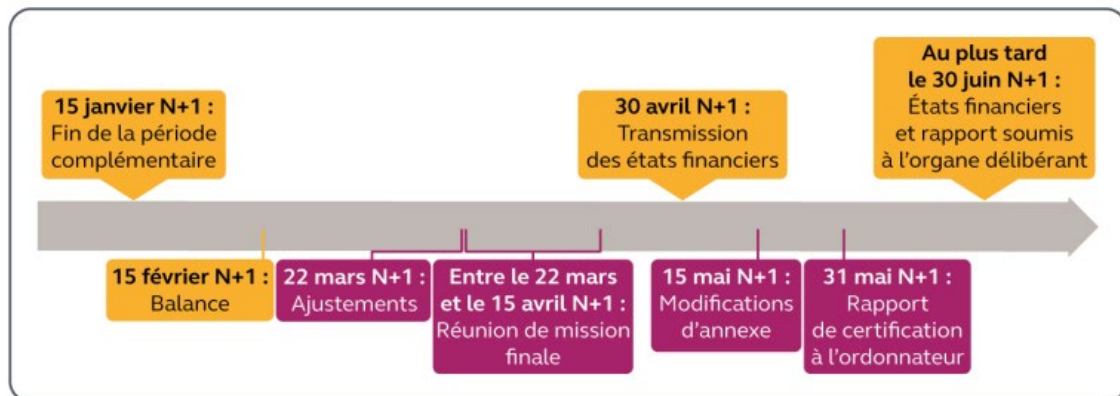
1. Le respect du calendrier de gestion : des dates difficilement compatibles avec les exigences de la certification

L'adoption et l'exécution des budgets des collectivités territoriales sont régies par les articles L. 1612-1 à L. 1612-20 du CGCT. En particulier, l'article L. 1612-11 précise le calendrier applicable aux opérations comptables de clôture de l'exercice budgétaire en prévoyant un délai qu'on désigne communément sous le terme de « journée complémentaire ». Ce délai court jusqu'au **21 janvier de l'année N+1** pour que l'organe délibérant puisse *« apporter au budget les modifications permettant d'ajuster les crédits de la section de fonctionnement pour régler les dépenses engagées avant le 31 décembre et inscrire les crédits nécessaires à la réalisation des opérations d'ordre de chacune des deux sections du budget ou entre les deux sections »*. Les mandatements découlant des modifications budgétaires ainsi décidées doivent être achevés au plus tard le **31 janvier de l'année N+1**. L'article L. 1612-12 concerne, pour sa part, l'arrêté des comptes par l'organe délibérant de la collectivité qui doit intervenir au plus tard le **30 juin de l'année N+1**.

Afin de tenir compte de la certification et d'intégrer le commissaire aux comptes dans le processus de clôture et d'arrêté des comptes, **l'arrêté NOR : TERB2028698A 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 prévue par l'article 110 de la loi n° 2015-991 portant nouvelle organisation territoriale de la République a défini un calendrier dédié aux seules collectivités territoriales concernées par l'expérimentation.

Le calendrier d'approbation des comptes des collectivités territoriales expérimentatrices



Source : Cour des comptes, à partir de l'arrêté précité du 29 octobre 2020

Cependant, l'expérimentation a mis en évidence certaines contraintes, liées au calendrier budgétaire et tenant à la date limite de prise en compte des décisions modificatives et à la journée complémentaire. En effet, la fiabilisation des comptes nécessite parfois de procéder à des enregistrements comptables qui se heurtent aux dates limites du calendrier budgétaire. **L'absence d'ouverture possible de crédits budgétaires au-delà du 21 janvier N+1 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, partant du principe que certaines de ces demandes ne sont formalisées définitivement qu'au-delà de cette date.

2. Des recommandations comptables coûteuses à satisfaire : les subventions d'investissement et la reprise des corrections d'erreur de provision et de dépréciation

Les collectivités les plus importantes (régions, départements, métropoles, communautés) sont fréquemment amenées à verser des **subventions d'investissement** (ou d'équipement) aux communes, syndicats intercommunaux ou collectivités de niveau inférieur pour accompagner leurs efforts en matière d'équipement¹.

¹ L'encadrement des financements croisés impose toutefois que le maître d'ouvrage assume au moins 20 % du coût du projet, ce niveau devant tenir compte de la récupération du fonds de compensation

Le versement de cette subvention à un tiers bénéficiaire n'enrichit pas le patrimoine de la collectivité à l'origine de ce versement, puisque le bien financé intégrera le patrimoine du bénéficiaire (et pas celui de la collectivité). Dès lors, en toute rigueur, l'imputation comptable de cette subvention d'équipement devrait s'effectuer en section de fonctionnement de la collectivité. Toutefois, afin de permettre l'étalement des subventions d'investissement sur plusieurs années et éventuellement leur financement par l'emprunt, elles peuvent être enregistrées comptablement en section d'investissement. Cette imputation en section d'investissement est assortie d'une **obligation d'amortir** cette dépense en passant concomitamment une dépense de fonctionnement et une recette d'investissement de façon à ce qu'à la fin de la période d'amortissement, la subvention ne figure plus dans le compte de gestion de la collectivité qui l'a consentie. Pour désigner ce double mouvement comptable, on parle de « neutralisation des amortissements ».

L'expérimentation a cependant fait ressortir une difficulté particulière liée à la pratique des subventions d'investissement et à leur enregistrement comptable. En effet, **le commissaire aux comptes émet une réserve sur ces subventions** devant être amorties à compter de la date de mise en service du bien financé ou, à défaut et par simplification, à compter de la date de versement de la subvention. Cette réserve tient au fait que le commissaire n'est pas en mesure de se prononcer sur l'exactitude du calcul des neutralisations d'amortissement, ni sur celle de la valorisation des subventions d'investissement.

Ainsi que le relève Jean-Pierre Sabio, directeur général adjoint Ressources et Transformation de l'action publique de la région des Pays-de-la-Loire, se donner les moyens de lever cette réserve « **rendrait nécessaire l'augmentation des effectifs des agents qui passent les écritures comptables et ceux en charge de l'instruction et la mise en paiement des subventions. De plus, l'application du principe conduirait à alourdir le processus pour les bénéficiaires.** Or, la mise en place d'un suivi individuel et un amortissement au plus juste reste discutable dans la mesure où la région procède à la neutralisation des amortissements sur les subventions d'équipement. Rappelons que ces subventions d'investissement versées ne sont pas de véritables actifs, et sont traitées en comptabilité comme des actifs principalement pour permettre leur financement par l'emprunt ».

pour la taxe sur la valeur ajoutée (FCTVA) par la collectivité en charge de l'investissement. Par ailleurs, en matière d'intercommunalité, les EPCI sont régis par le principe de spécialité en vertu duquel ils ne peuvent intervenir que dans le champ des compétences qui leur ont été transférées par les communes membres. Le principe de spécialité se combine avec le principe d'exclusivité impliquant qu'une compétence ne peut être détenue que par un seul organisme. Ainsi, lorsqu'une commune a transféré une compétence à l'EPCI dont elle est membre, elle s'en trouve dessaisie et ne peut plus intervenir dans ce champ de compétence. Par conséquent, le budget des communes membres ne peut plus comporter de dépenses ou de recettes relatives à l'exercice des compétences qui ont été transférées.

Une autre difficulté, spécifique aux régions, ressort également de l'expérimentation. Elle touche au traitement des corrections d'erreurs concernant les provisions et les dépréciations.

**Les corrections d'erreurs concernant les provisions et les dépréciations :
un fort enjeu budgétaire pour les régions**

La région des Pays-de-la-Loire a établi les méthodologies pour les **dépréciations des prêts, des titres de participation** et pour la **provision du Compte Epargne Temps** (au réel du coût des agents et non au forfait). Ces méthodologies ayant été validées par le commissaire aux comptes, la région a donc enregistré pour l'exercice 2021 les flux comptables relatifs à ces provisions et dépréciations, mais elle n'a pas comptabilisé les corrections d'erreurs au titre des exercices antérieurs à 2021. Cette décision se justifie par le fait que ces écritures sont considérées comme non-budgétaires.

Pourtant, la note interministérielle du 31 janvier 2022 précise que ces écritures, bien que non-budgétaires, doivent être **reprises dans le résultat antérieur reporté**. Pour rappel, ce résultat est voté en section d'investissement lors de l'examen du budget supplémentaire de la collectivité au mois de juin de l'année N+1. Cette disposition revient donc à « rebudgétiser » *de facto* ces dépenses.

Ce conflit d'interprétation avec les services de l'État représente un enjeu à hauteur de **16,8 millions d'euros** pour la région en 2021. Étant précisé que le fonds de roulement de cette région s'élève à environ 45 millions d'euros, l'inscription de ce montant au budget supplémentaire de juin 2022 aurait nécessité de recourir à l'emprunt pour rééquilibrer le budget. Ainsi, poussée jusqu'au terme de sa logique, la méthode préconisée reviendrait à faire financer des provisions par l'emprunt, ce qui n'est pas soutenable s'agissant de charges de fonctionnement.

Un courrier a été adressé à la DGFIP afin de demander une modification de la réglementation. Dans l'attente, **les écritures n'ont pas été passées en 2021, mais figurent néanmoins en annexe des états financiers**. Une évolution de la réglementation est attendue pour pouvoir lever ce point d'alerte.

3. Des réserves impossibles à lever : les recettes fiscales et les dotations de l'État

Au travers de la certification, l'avis de l'auditeur externe doit permettre d'identifier des marges de progrès pour la collectivité territoriale dans la tenue de ses comptes. Toutefois, pour que cette ambition soit atteinte, encore faut-il que les observations formulées ne soient pas dénuées de portée réelle. Or, l'expérimentation a permis d'identifier un **biais dans l'appréciation des comptes** par les commissaires aux comptes.

Ceux-là ont assorti leur appréciation de **réserves relatives aux recettes fiscales et aux dotations de l'État perçues par les collectivités**. Cette réserve tient au fait que les bases fiscales de calcul et les clefs de répartition ne sont pas connues, ni transmises par l'État à la collectivité territoriale percevant ces ressources. Les seuls justificatifs pouvant être communiqués aux commissaires aux comptes concernent donc des

notifications ou des preuves d'encaissement. En conséquence, au regard du commissaire aux comptes, il n'est pas possible de documenter que les montants versés ont bien été calculés conformément aux modalités de calcul qui sous-tendent ces recettes.

Dans ces conditions, **on voit mal comment la collectivité territoriale pourrait parvenir à lever cette réserve** à plus ou moins longue échéance. Cette réserve repose en effet sur des facteurs exogènes, hors du champ de décision de la collectivité.

En outre, les comptes de l'État étant eux-mêmes audités par la Cour des comptes, si une réserve devait être émise, elle aurait bien davantage vocation à l'être **au niveau des comptes de l'État** plutôt qu'à celui des comptes de la collectivité territoriale.

E. LE COÛT DE LA CERTIFICATION POUR LES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES

1. Les coûts directs

La certification des comptes induit un coût financier pour la collectivité territoriale concernée. **Le coût global se ventile** entre des coûts directs, auxquels on peut assez spontanément songer s'agissant d'une mission tarifée par un prestataire externe, et des coûts indirects, moins intuitifs mais qui correspondent au temps passé par les services mettant en œuvre la démarche.

Les coûts directs correspondent au paiement du marché de prestation du **commissaire aux comptes**, mais aussi à l'acquisition de nouveaux **outils informatiques** et à leur paramétrage¹.

Par ailleurs, la certification implique une **conduite de projet** transversal au sein de l'administration mobilisée. En région des Pays-de-la-Loire par exemple, deux emplois temps plein (ETP) ont été recrutés, engendrant des coûts directement liés aux besoins de la certification : un chargé de projet dédié au pilotage de la démarche de certification et un chargé de mission contrôle interne.

Enfin, la fiabilisation des comptes des entités publiques locales engendre des **incidences budgétaires** qui dépendent de la situation de départ de chacune des collectivités. Pour la région des Pays-de-la-Loire, les principaux impacts concernent :

- les régularisations nécessaires au suivi des opérations patrimoniales ;

¹ Par exemple, pour la région des Pays-de-la-Loire, l'outil « Isilog » qui permet l'inventaire physique du campus régional.

- les corrections d'erreurs d'imputation comptable (dépenses d'investissement réimputées en dépenses de fonctionnement) ;
- la juste évaluation des risques (avec l'enjeu de la juste évaluation des provisions) ;
- le rattachement à l'exercice des opérations comptables.

Certains coûts engendrés, par exemple au niveau des dotations aux provisions (la provision pour le compte épargne temps - CET - notamment), viennent dégrader les ratios financiers de la collectivité, et n'ont ainsi pas les mêmes conséquences que dans le secteur privé, où la comptabilisation d'une provision vient diminuer l'impôt sur les sociétés (IS).

2. Les coûts indirects

Les coûts indirects correspondent aux coûts des temps passés par les agents de la collectivité territoriale : surplus de travail pour les agents de la direction des finances, mais aussi des agents des directions opérationnelles, de la direction générale pour les arbitrages et le suivi du projet.

Même si certaines tâches sont au fur et à mesure intégrées aux missions courantes (avec la préparation de fonds de dossiers, l'intégration de contrôles clés), les temps d'audit à proprement parler, avec la venue sur site des auditeurs privés, sont **difficilement compressibles**.

À cet égard, Jean-Pierre Sabio, directeur général adjoint Ressources et transformation de l'action publique pour la région des Pays-de-la-Loire souligne que « *le processus de certification conduit en effet à créer une **nouvelle forme de contrôle**, à périodicité annuelle, avec deux temps forts en fin d'année (au moment de la préparation budgétaire) et en mars/avril (au moment de la préparation du compte administratif). Or, les collectivités territoriales agissent dans un environnement déjà marqué par les contrôles, tels que ceux du comptable public ou encore de la Commission interministérielle de coordination des contrôles s'agissant des fonds européens. Alors même qu'il est souhaité une administration plus réactive, plus agile, et plus efficace, il est important de rappeler que le temps investi pour répondre aux auditeurs externes vient réduire le temps disponible pour la mise en œuvre de l'action publique* ».

3. L'estimation du coût total

Dans son rapport précité, **la Cour des comptes présente une évaluation** des coûts de l'expérimentation. Cette estimation se fonde sur les déclarations transmises par les collectivités expérimentatrices, vingt ayant répondu à la Cour des comptes sur ce point. Deux phases sont distinguées, celle correspondant à la préparation (2017-2019) et celle retraçant la mise en application (depuis 2020).

L'estimation des coûts annuels engagés par les collectivités expérimentatrices

(en euros)

Phase 1	Communes	Intercommunalités	Départements	Régions
Moyens humains	20 000 – 300 000	8 000 – 104 000	40 000 – 230 000	120 000 – 235 000
Moyens techniques	5 000	2 000 – 4 000	2 000	13 000
Cabinet externe		26 000	30.000	200 000
Autre coûts	10 000 – 15 000	8 000 – 54 000	15 000 – 35 000	
Total	35 000 – 320 000	44 000 – 188 000	87 000 – 297 000	333 000 – 448 000

(en euros)

Phase 2	Communes	Intercommunalités	Départements	Régions
Moyens humains	45 000 – 400 000	20 000 – 300 000	50 000 – 250 000	260 000 – 400 000
Moyens techniques	5 000	5 000	10 000	
Cabinet externe	20 000 - 105 000	30 000	60 000	200 000
Autre coûts	30 000		25 000	100 000
Total	100 000 - 540 000	55 000 - 335 000	145 000 - 345 000	560 000 - 700 000

Source : Cour des comptes, d'après les estimations des collectivités expérimentatrices

La Cour des comptes relève que « la mobilisation de moyens humains varie en fonction de l'implication de la collectivité et, surtout, selon sa taille ». Sans surprise, le facteur relatif à **la taille de la collectivité territoriale constitue un déterminant important du coût** des opérations de certification : en régime de croisière, le coût annuel revient à une fourchette située **entre 560 000 euros et 700 000 euros pour une région**, tandis qu'un coût minimum de **100 000 euros** est présenté du côté des **communes** et un autre de **55 000 euros** pour les **intercommunalités**.

III. LES RECOMMANDATIONS

A. LA PÉRENNISATION DE LA CERTIFICATION ET L'AVANCEMENT DE LA FIABILISATION DES COMPTES

1. Les points de vue en présence

Alors que l'expérimentation de la certification touche à sa fin, il est légitime de s'interroger sur les conditions de sa pérennisation. À cet égard, les points de vue des acteurs font apparaître **des polarisations plutôt marquées, mais aussi des nuances notables**, qui ressortent notamment dans

la « *synthèse des réponses des administrations et des acteurs concernés* » présentée dans l'annexe 16 du rapport précité de la Cour des comptes.

Pour l'AMF, « *la démarche de certification doit rester volontaire, notamment du fait des coûts induits (honoraires des commissaires aux comptes, adaptation des logiciels, temps investi par les agents publics pour travailler sur la certification)* ».

France Urbaine « *ne souhaite pas que la démarche de certification puisse être obligatoire, du fait des coûts induits* ».

Villes de France « *ne souhaite pas nécessairement une généralisation des audits externes qui serait susceptible d'engendrer une dérive des coûts, sans contreparties manifestes à court terme, selon elle. Elle propose un seuil de 80 000 habitants si la certification devenait obligatoire pour les collectivités les plus importantes, tout en s'interrogeant sur le critère de la masse budgétaire, qui pourrait paraître plus adapté* ».

Intercommunalités de France « *soutient les préconisations de la Cour concernant [...] l'obligation de certification pour les collectivités les plus importantes, la proposition de démarches de fiabilisation alternative à la certification, la nécessité de prévoir une période transitoire pour permettre aux collectivités de se préparer, tout en proposant un cadre spécifique aux collectivités expérimentatrices* ». Dans sa réponse écrite à votre rapporteur, l'association précise que « *le seuil [de l'obligation] peut (doit) être évolutif. Une première vague pourrait viser :*

- *les départements et les régions ;*
- *les agglomérations ;*
- *les communes de plus de 50 000 – 100 000 habitants »*

Au nom des départements, l'ADF considère qu'« *au regard des efforts que l'exercice requiert de la part des collectivités concernées, l'association souhaite que la démarche de certification ne soit pas rendue obligatoire, même pour les collectivités les plus importantes* ».

Sans prendre de position arrêtée sur l'obligation, **Régions de France** souligne néanmoins qu'« *un temps d'adaptation sera nécessaire avant une généralisation de la démarche de certification, tant pour les collectivités que les commissaires aux comptes, notamment pour étaler les coûts qu'entraînent cette démarche* ».

Du côté des administrations de l'État, la DGFIP relève « *les bienfaits d'une démarche de certification des comptes mais elle s'interroge sur son caractère obligatoire en raison des coûts associés, externes et internes. Elle présente son projet de « synthèse de qualité des comptes », présenté par les comptables publics devant les organes délibérants des collectivités, comme « le dispositif alternatif le plus adapté ». L'intervention d'auditeurs externes et de dispositifs alternatifs à la certification lui semble également appropriée* ».

La DGCL, pour sa part, « adhère à l'intérêt de la certification en tant que démarche d'amélioration de la qualité des comptes locaux et de développement d'une culture de contrôle interne. De même, étant donné les coûts liés à sa mise en œuvre, la DGCL est aussi d'avis que la certification est adaptée aux plus grandes entités seulement, d'où l'intérêt d'explorer d'autres modalités d'amélioration de la qualité des comptes locaux pour les collectivités de taille moindre, mais aussi de valoriser le contrôle interne. [...] Elle préconise une période préparatoire suffisamment longue afin de s'assurer de l'adhésion des collectivités à la démarche ».

Enfin, dans le cadre de son rapport, la **Cour des comptes** « n'envisage pas que [les collectivités territoriales] soient toutes soumises à une obligation légale de certification, en raison des coûts induits et du faible poids relatif de beaucoup d'entre elles dans le total de la dépense publique locale. Il est toutefois souhaitable de promouvoir une démarche globale de fiabilisation, dont la certification ne serait qu'un des modes opératoires réservé aux entités représentant les enjeux les plus significatifs. Les autres entités ne sauraient être laissées à l'écart. Une palette de formules, allant des modes proposés par la DGFIP jusqu'à la certification annuelle par un commissaire aux comptes, pourrait être proposée aux collectivités, en laissant à chacune la possibilité d'opter pour un mode de fiabilisation plus élaboré que celui auquel elle serait tenue ».

2. Quel scénario retenir ?

Dans l'absolu et pour fixer les idées, **trois types de scénarios** sont donc envisageables :

- **scénario 1** : une certification qui s'imposerait à toutes les collectivités territoriales ;
- **scénario 2** : une obligation à laquelle ne seraient soumises que les plus grandes collectivités territoriales, les autres pouvant de manière discrétionnaire y adhérer ou préférer opter pour une autre solution de fiabilisation moins contraignante ;
- **scénario 3** : une certification / fiabilisation qui pourrait être mise en œuvre par toute collectivité territoriale qui le déciderait, mais sans aucune obligation et selon une logique de libre choix.

Choisir entre ces scénarios nécessite de tenir compte de **critères objectifs, au premier rang desquels le coût de la certification** pour la collectivité territoriale et les **contraintes organisationnelles** induites. Comme le relève la Cour des comptes, la certification ne présente pas non plus le même intérêt selon la masse budgétaire à auditer et à fiabiliser, ce qui renvoie à un **critère relatif à l'enjeu budgétaire**.

Par ailleurs, du point de vue de l'organisation territoriale de notre République, le mouvement en direction de la certification et / ou de la fiabilisation des comptes des collectivités territoriales **ne doit pas être une occasion d'empiéter, de façon détournée, sur l'autonomie et le principe de**

libre administration des collectivités territoriales. Cela serait contraire à ce qui est aujourd'hui souhaitable pour les collectivités. En témoigne, les propos du Président du Sénat qui a réaffirmé qu'« *il est temps de desserrer les contraintes en redonnant aux collectivités la maîtrise de leurs compétences et en refondant leur autonomie financière. L'enjeu n'est autre que de libérer les énergies locales* »¹.

Dès lors, ces critères fournissent une grille d'analyse permettant d'orienter la préférence entre les trois scénarios évoqués.

À l'évidence, **le scénario 1 (l'obligation générale) n'emporte l'adhésion d'aucun acteur**, ni du côté des collectivités territoriales, ni de celui de l'État. Trop exclusif et unilatéral, il ne tient en effet pas compte de la diversité de situations des collectivités territoriales. En outre, dans la mesure où le passage à la certification suppose du temps et un accompagnement de la part des services de l'État, ceux-là ne seraient eux-mêmes pas prêts à assumer les conséquences d'un tel scénario en termes de mobilisation d'effectifs ni de soutien technique.

Le scénario 3 préserve la notion de liberté de choix et laisse la plus large marge de manœuvre aux collectivités territoriales. Pour autant, il n'est pas pleinement satisfaisant, car il comporte le risque d'un relatif enlèvement du chantier de la certification / fiabilisation des comptes ou, à tout le moins, d'une avancée ralentie. Or, **l'expérimentation a permis une mise en mouvement utile sur laquelle il paraît important de pouvoir aujourd'hui capitaliser**, en s'appuyant sur cette première impulsion pour aller plus loin désormais.

Dans cette perspective, **le scénario 2 (graduation en fonction de la taille) paraît le plus approprié.** Il présente l'avantage de tenir compte de façon satisfaisante de l'enjeu budgétaire relatif à la masse budgétaire certifiée et évite de faire peser une charge financière (coût de la certification) disproportionnée sur les collectivités territoriales de moindre taille, en particulier les petites communes, dont les budgets et les moyens sont déjà particulièrement contraints.

Plus précisément, une déclinaison concrète de ce scénario pourrait passer par une **obligation de certification incombant aux régions.** La loi n° 2015-29 du 16 janvier 2015 relative à la délimitation des régions, aux élections régionales et départementales et modifiant le calendrier électoral a en effet dessiné un nouveau paysage territorial, en instituant des régions au périmètre géographique souvent élargi. Il s'en est suivi un accroissement du poids budgétaire de beaucoup d'entre elles, leur budget s'élevant à plusieurs milliards d'euros (cf. Annexe 3). Non seulement cette échelle de grandeur justifie une démarche de certification, mais elle permet un lissage acceptable des coûts liés à ce processus.

¹ *Sénat, rapport « Pour le plein exercice des libertés locales - 50 propositions du Sénat pour une nouvelle génération de la décentralisation » (juillet 2020).*

Il est d'ailleurs significatif de noter que, seule parmi les associations représentantes des collectivités territoriales et de leurs élus, Régions de France n'exprime pas de réserve explicite à une telle obligation. Ce point recèle une importance certaine car, pour entrer en application dans de bonnes conditions, l'obligation de certifier ne doit pas être ressentie comme une punition supplémentaire infligée aux collectivités, mais doit au contraire faire l'objet d'une **adhésion** suffisamment solide. En tant qu'emprunteuses, les régions trouveront d'ailleurs leur intérêt bien compris dans une certification ajoutant à la qualité de leur signature vis-à-vis de leurs créanciers.

Il convient de souligner que **si les associations représentatives ont exprimé des réserves, les collectivités expérimentatrices ne souhaitent pas un retour en arrière**. Malgré l'engagement nécessaire au déploiement du dispositif, elles ont toutes relevé les progrès induits par la démarche budgétaire et comptable.

On peut espérer de cette mise en œuvre au niveau des régions, à valeur d'exemple, un **effet vertueux d'entraînement** auprès d'autres collectivités territoriales disposant d'une surface financière conséquente. Il faut d'ailleurs remarquer que la ville de Paris, dont le budget s'élève à environ 8,5 milliards d'euros, compte d'ores et déjà parmi les collectivités territoriales expérimentatrices. D'autres grandes villes, intercommunalités ou départements pourraient ainsi souhaiter emboîter le pas des régions, selon des considérations qui leurs seront propres (recherche d'une qualité de signature, volonté de véhiculer une image de modernité, projet de révision de leurs circuits budgétaires et comptables, transparence à l'égard du contribuable...).

Hormis le cas des régions, les autres collectivités territoriales se verraient laisser libres de s'engager, ou pas, dans une démarche de certification ou de fiabilisation. Les différents modes de fiabilisation (cf. Partie I) offrent en effet une **gamme de cheminements suffisamment gradués et divers pour répondre à la diversité des collectivités territoriales** elle-même.

Proposition n° 1 : faire entrer les régions dans une démarche de certification et inviter les autres collectivités territoriales à s'engager sur la voie de la certification / fiabilisation de leurs comptes, sur la base du libre choix et en fonction de leurs moyens et objectifs.

Délai : dès 2023-2024

Acteur(s) : collectivités territoriales

B. LA MISE EN PLACE D'UN ACCOMPAGNEMENT DANS LE TEMPS

L'expérimentation de la certification des comptes conduite dans les collectivités territoriales volontaires a mis en évidence un **facteur clef de réussite** : l'accompagnement des collectivités dans le temps. La mise à niveau ne peut en effet intervenir en l'espace de quelques mois, elle nécessite au contraire une démarche s'étalant sur plusieurs exercices comptables avec, en soutien, la Cour des comptes, les chambres régionales des comptes et la DGFIP.

L'entrée dans le processus de certification des comptes s'est ainsi traduite, pour les 25 collectivités territoriales expérimentatrices, par un accompagnement spécifique de la part de la **Cour des comptes** via des **diagnostics globaux d'entrée** (DGE) réalisés **en 2017 et 2018**. Ces diagnostics ont visé, d'une part, à dresser un état des lieux liminaire en vue d'apprécier la conformité à la norme des états financiers et, d'autre part, à identifier les processus susceptibles de présenter un risque. Cette phase a permis de programmer des audits ciblés et d'adresser à chaque entité des recommandations pour qu'elle engage des actions d'amélioration de la qualité de ses comptes afin de la préparer à la phase expérimentale.

Une seconde phase, menée à **compter de 2018**, a conduit à la réalisation d'**audits ciblés** par des équipes de contrôle des juridictions financières (chambres régionales des comptes) à destination des collectivités territoriales et des administrations centrales pour approfondir quatre thèmes : la nature des états financiers, les normes comptables applicables, le déploiement du contrôle interne comptable et financier, ainsi que les systèmes d'information.

Par ailleurs, les services de la **DGFIP et le réseau des comptables publics**, teneurs de comptes des collectivités locales, se sont fortement mobilisés pour accompagner l'expérimentation de la certification des comptes locaux.

L'effort a porté sur le déploiement du contrôle interne comptable et financier. La DGFIP a accompagné les acteurs locaux (*ie* les ordonnateurs et les comptables publics) au travers de l'« offre de service de la DGFIP ». Au début de l'exercice **2019**, cette offre de service s'est traduite par la mise en place d'un **cycle de formation** et par la diffusion d'un « **guide de renforcement du contrôle interne comptable et financier dans les collectivités locales** » (en mai 2019). La diffusion de documentations en matière de contrôle interne s'est poursuivie en **2020** : mise en place d'un guide méthodologique relatif au contrôle interne des systèmes d'information des collectivités, actualisation des référentiels de contrôle interne portant sur les cycles « rémunérations », « commande publique » et « provisions ».

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 territoriale**, en relation avec le comptable public. Définies par la norme 1 « État financier », les conditions de sa production sont précisées dans le tome IV du référentiel « M57 ».

La DGFIP a mis à la disposition des comptables publics et des collectivités territoriales des **outils informatiques visant à faciliter la production** de cette annexe.

La production de l'annexe est, à ce stade, réservée aux seules collectivités participant à l'expérimentation de certification des comptes locaux.

Les collectivités territoriales qui s'engageront, pour l'avenir, dans le processus de certification de leurs comptes doivent pouvoir bénéficier d'un accompagnement comparable. À cet égard, on peut d'ailleurs espérer que les **effets d'apprentissage** dégagés de la phase d'expérimentation conduite entre 2017 et 2023 permettront des gains de temps et la mise en place d'une méthodologie affinée.

Dans cette perspective également, l'exemple de la généralisation de la certification des comptes des **hôpitaux publics au cours de la précédente décennie constitue une source de retours d'expériences** et d'inspiration. En effet, l'article 17 de la loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires (HPST) a instauré une obligation de certification, par un auditeur externe indépendant, des comptes des hôpitaux, dès lors qu'ils dépassent un seuil de recettes défini par décret (soit 100 millions d'euros).

L'exemple du dispositif d'accompagnement des hôpitaux

En octobre 2011, la direction générale de l'offre de soins (DGOS) et la DGFIP ont pris appui sur l'obligation légale de certification pour lancer un large projet de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé, soutenu par le déploiement en 2012 d'un **dispositif national d'accompagnement** :

- un **soutien méthodologique** a été assuré aux établissements, à travers la diffusion d'un guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux en 2011, d'une cartographie des principaux cycles de dépenses et recettes et d'une échelle de maturité des risques en 2012, d'un guide sur l'auditabilité des systèmes d'information en 2013 et d'un dossier de consultation pour le choix du commissaire aux comptes en 2014. Les chambres régionales des comptes ont constaté que ces outils, et notamment le premier guide de 2011, ont été largement utilisés par les établissements contrôlés ;

- des **formations spécifiques** ont été assurées conjointement par l'école des hautes études en santé publique (HESP) et l'école nationale des finances publiques (ENFIP), suivies localement par 623 établissements (soit 90 % de la cible visée) et 1 183 stagiaires pour les premières sessions ;

- un **appui financier** a été mis en place, avec des crédits fléchés pour la documentation, la fiabilisation et la mise à niveau des systèmes d'information en 2013 et en

2014 (pour 15 millions d'euros au total).

Source : rapport de la Cour des comptes sur la sécurité sociale (septembre 2015)

Proposition n° 2 : mettre en place un dispositif national d'accompagnement comportant un soutien méthodologique, des formations spécifiques et un appui pour l'adaptation des systèmes d'information.

Délai : 2023-2024

Acteur(s) : Cour des comptes, DGFiP, direction générale des collectivités locales - DGCL -

C. L'ADAPTATION DU RÉFÉRENTIEL COMPTABLE

Dans leur mission de certification des comptes des collectivités territoriales, les commissaires aux comptes se réfèrent à des normes d'exercice professionnel (NEP). Or, celles-ci trouvent pour beaucoup leur origine dans le **code de commerce** et elles répondent à des spécificités de gouvernance et de format des comptes propres aux entreprises privées.

Cependant, comme le souligne l'ADF, « *l'expérimentation de la certification des comptes a pu montrer qu'il peut parfois exister un **décalage** entre les NEP des commissaires aux comptes et le cadre du **fonctionnement du secteur public local*** »¹. Ce constat vaut tout autant pour les communes, les intercommunalités et les régions.

Il est donc indispensable de **compléter les normes et standards** mis en œuvre par les commissaires aux comptes lors de l'audit des collectivités territoriales afin de prendre en compte le particularisme de celles-ci.

Le Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) et l'élaboration du référentiel comptable

Créé en 2008 pour prendre en charge les questions de normalisation comptable relatives aux administrations publiques, le Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) s'intéresse aux comptes des administrations publiques « non marchandes » financées, pour l'essentiel, par prélèvements obligatoires : État, établissements publics nationaux, organismes de sécurité sociale et entités publiques locales.

La démarche normalisatrice du CNoCP, qui mobilise près de 200 experts du secteur privé et du secteur public dans différents groupes de travail, s'inscrit dans la logique de modernisation initiée par la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (dite « LOLF »). Elle est fondée sur les principes de comptabilité d'exercice, et **combine à la fois la référence aux normes applicables aux entreprises et la prise en compte des spécificités du secteur public**. Le CNoCP élabore des normes

¹ Réponse écrite de l'ADF au questionnaire de votre rapporteur.

comptables qui sont homologuées par arrêté ministériel et, le cas échéant, interministériel.

Le recueil des normes comptables pour les entités publiques locales a été approuvé par le CNoCP dans sa première version en **avril 2021**, au terme de six années de préparation. Il a, depuis 2022, été complété par l'élargissement de son champ d'application et une nouvelle norme. Ce recueil couvre l'essentiel des problématiques soulevées par la gestion des collectivités locales. Ses orientations inspirent l'évolution des instructions comptables élaborées par les services de la DGFiP (en concertation avec la DGCL), et notamment la mise au point de l'instruction budgétaire et comptable « M57 ».

Source : CNoCP

À l'annexe 12 de son rapport tirant le bilan de l'expérimentation, la Cour des comptes liste un certain nombre de sujets ayant constitué autant de pierres d'achoppement au cours des travaux de certification des comptes des collectivités territoriales volontaires. On peut notamment relever :

- la révision de la norme concernant la trésorerie et les placements de court terme, pour tenir compte des spécificités des comptes de disponibilité des collectivités territoriales ;
- **les conditions et les modalités d'exclusion d'application de tout ou partie du recueil des normes comptables, de certaines collectivités territoriales, notamment les plus petites ;**
- un temps d'adaptation dont pourrait bénéficier une collectivité territoriale quand elle n'est pas en mesure de justifier la valeur historique de ses immobilisations¹ ;
- **la qualification d'actif à laquelle sont pour l'instant soumises les subventions d'investissement versées** (cf. Partie II. D. 2) ;
- la révision de la norme relative aux engagements, à mentionner dans l'annexe produite avec les comptes certifiés, afin d'apporter des compléments d'information sur leur nature et leur caractère significatif ;
- dans le cadre des immobilisations corporelles, la question de la voirie dont la valeur du stock reste bloquée pendant cinq ans, ce qui ne traduit pas la réalité du patrimoine de la collectivité territoriale dans ses comptes ;
- **la révision des dispositifs de neutralisation / régularisation non prévus par la loi ou le règlement, comme par exemple dans le cas de la régularisation des erreurs de provision ou de dépréciation** (cf. Partie II. D. 2).

¹ Durant ce délai, la collectivité territoriale pourrait remplacer la valeur historique par la valeur vénale (ou de remplacement).

Proposition n° 3 : compléter les normes et standards mis en œuvre par les commissaires aux comptes lors de l’audit des collectivités territoriales afin de prendre en compte le particularisme de celles-ci.

Délai : 3 ans

Acteur(s) : Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) en lien avec les acteurs concernés par la fiabilité des comptes publics locaux et le contrôle de la gestion des collectivités territoriales (DGFIP, DGCL, juridictions financières)

D. LE PORTAGE INDISPENSABLE PAR LES ÉLUS ET LE MANAGEMENT

La fiabilisation et la certification des comptes représentent un projet fort au sein de la collectivité territoriale qui s’y engage. La réussite passe par le **soutien décisif** que peuvent y apporter tant les élus, au premier rang desquels le chef de l’exécutif local et son adjoint aux finances, que les responsables des services concernés.

Pour ne pas être réduite à une pure volonté technocratique ou à une décision « subie d’en haut », la démarche a en effet besoin de **s’incarner en un ou plusieurs élus** qui la portent face à leurs collègues, en rendent compte en assemblée et mettent les services sous tension. Un tel engagement est indispensable et constitue une condition nécessaire de succès. Toutes les collectivités territoriales expérimentatrices témoignent de cette évidence.

L’implication d’un ou plusieurs élus ne peut toutefois suffire à elle seule. Elle demande à être relayée en interne grâce aux responsables des services concernés par la fiabilisation et la certification. En effet, on a vu précédemment (cf. Partie II. C. 1) que la démarche touche un nombre important de services / bureaux / directions et, qu’en ce sens, elle requière un pilotage et de la coordination. Aussi, **la place du management est fondamentale pour mobiliser les agents**, mener à bien l’exercice d’analyse et de cartographie des risques, répondre aux questions du commissaire aux comptes, ajuster les procédures... À Bondy, l’objectif de certification des comptes a même été mis à profit en tant que levier de modernisation et de mobilisation des services par la direction générale, avec un certain succès.

Malgré tout, la démarche de fiabilisation et de certification des comptes peut être perçue de loin, et par les non experts, comme un exercice trop aride et technique, avec pour conséquence un effet dissuasif, voire rebutant. Afin de faire mieux connaître les enjeux de la démarche et réduire quelques appréhensions, il apparaît donc utile d’organiser des **formations**.

Proposition n° 4 : dispenser des sessions de formation et de sensibilisation aux enjeux de la fiabilisation et de la certification des comptes à destination des élus, directeurs de service et encadrants intermédiaires, afin d'encourager leur mobilisation autour de ces projets de collectivité et de service.

Délai : 3 ans

Acteur(s) : associations d'élus locaux en lien, éventuellement, avec la DGFIP

E. LA PÉDAGOGIE AUPRÈS DU CITOYEN

À un degré moindre qu'à l'échelon national, la vie démocratique au niveau local souffre d'une certaine désaffection, dont rendent compte nos collègues Françoise Gatel, présidente de la délégation, et Jean-Michel Houllégatte, dans leur rapport d'information « *Pour une nouvelle dynamique démocratique à partir des territoires : la démocratie implicite* »¹. Plus ou moins marqué selon les lieux, les circonstances et les champs de l'action publique, **ce désintérêt touche notamment les questions relatives aux finances locales**. À la décharge du citoyen, il est vrai que celles-ci relèvent d'une réelle technicité représentant une « barrière à l'entrée » bien difficile à lever.

Tout en rappelant que « *les collectivités doivent légalement produire des comptes financiers et des budgets (donc des documents essentiellement chiffrés) accessibles au citoyen qui veut les connaître ou les étudier* », l'association Contribuables associés déplore que les grands choix budgétaires de la collectivité territoriale soient essentiellement décrits *a posteriori* dans des rapports annuels qui, d'une part, ne sont pas obligatoires et, d'autre part, sont parfois « *relativement indigents* ». Selon l'association, il manque également des indicateurs de performance qui permettraient d'évaluer dans le temps la pertinence des choix budgétaires et de dresser des comparaisons entre collectivités territoriales.

Face à ce constat relativement critique, la certification des comptes d'une collectivité territoriale renvoie, dans une première approche, à un objectif de transparence et vise à fournir une **grille de lecture** à l'observateur extérieur, renseigné en particulier par l'avis du certificateur. En ce sens, la démarche de certification pourrait laisser espérer un regain d'intérêt de la part du citoyen pour les affaires budgétaires et financières de la collectivité territoriale, celles-ci étant délestées d'une part de leur complexité.

Dans les faits, cette espérance ne trouve toutefois pas de traduction concrète. Aucune collectivité territoriale expérimentatrice entendue dans le cadre de cette mission d'information n'a observé de regain d'intérêt. **Là où**

¹ Sénat, rapport d'information n° 520 (2021-2022).

elle a été expérimentée, la certification n'a rencontré aucun écho dans la population.

Faut-il d'ailleurs s'en étonner ? L'avis du certificateur reste contraint par les normes et le référentiel budgétaro-comptable en vigueur. Tout comme **la compréhension des documents demeure soumise à l'assimilation préalable d'a minima quelques grandes règles budgétaires et comptables.**

Dès lors, du point de vue du grand public, la certification ne débouche pas sur des documents plus lisibles, mais produit uniquement une **« couche » supplémentaire de documents administratifs et budgétaires**, dont l'intérêt et l'utilité n'apparaissent pas immédiats.

Pour surmonter cet écueil et modifier à plus ou moins longue échéance le regard porté par le citoyen sur la certification et les documents qu'elle produit, un **effort soutenu de pédagogie** est assurément attendu. C'est probablement sur la lisibilité et l'accessibilité que doit porter en priorité le travail des collectivités territoriales.

La **présentation des comptes** certifiés pourrait tirer profit de procédés graphiques (« camemberts », courbes...) plus dynamiques et parlants que l'aridité d'un compte administratif et du système comptable à double entrée (emplois / ressources). La créativité en ce domaine paraît avoir un large champ d'expression afin de rendre plus attrayante l'austérité des tableaux de chiffres.

En termes d'**accessibilité de l'information**, les outils de communication de la collectivité territoriale (journaux municipaux, sites internet...) doivent appréhender ce nouveau thème pour le mettre en valeur périodiquement. De même, les instances de démocratie locale (conseils de quartier, par exemple) peuvent utilement se prêter à une présentation pédagogique des comptes certifiés, étant donné qu'elles savent faire mieux connaître la démarche des budgets participatifs par exemple.

Proposition n° 5 : travailler à la lisibilité et à l'accessibilité des documents certifiés / fiabilisés pour les porter à la connaissance et à la compréhension d'un plus large public.

Délai : au fil de la démarche de certification / fiabilisation

Acteur(s) : collectivités territoriales

L'intérêt de la démarche de certification / fiabilisation des comptes réside également en **l'effet de levier qu'elle peut jouer sur d'autres chantiers de modernisation des comptes publics locaux**. En mobilisant les directions / services de la collectivité, en acclimatant les agents à de nouvelles approches budgétaires et comptables, et en impulsant des

méthodes de travail différentes, la certification ouvre de nouveaux champs des possibles dans cette sphère budgétaro-comptable longtemps restée trop figée.

En particulier, elle peut préparer le terrain à une innovation telle que la mise en place d'un « **budget vert** » au sein de la collectivité territoriale. Même si sa méthodologie demeure encore sujette à débat, le budget vert répond en effet à de nouvelles aspirations de la part du citoyen, désormais soucieux du bilan carbone de sa collectivité ou des efforts de celle-ci pour limiter son impact sur l'environnement (maîtrise des déchets, recyclage, réemploi...).

Il est temps que les associations de collectivités, sous l'égide des services de l'Etat, se saisissent vraiment de cette question pour développer une méthodologie pertinente, englobant l'ensemble des dépenses d'une collectivité et permettant une vraie prise en compte des conséquences des actions sur l'environnement. Ainsi la méthodologie construite par l'AMF, France urbaine et I4CE ne permet pas encore de ventiler le chapitre 012, qui représente près de 50 % des dépenses de fonctionnement des communes, ou considère tous les investissements informatiques comme défavorables à l'environnement. L'adoption d'une maquette unique à compter de 2024 devrait permettre d'accélérer les travaux. Les services de l'Etat doivent prendre pleinement conscience de cette attente des citoyens.

Proposition n° 6 : se servir de la démarche de certification / fiabilisation comme d'un levier accélérateur d'autres chantiers de modernisation, tels que les « budgets verts » par exemple.

Délai : une fois la certification / fiabilisation bien ancrée

Acteur(s) : collectivités territoriales

CONCLUSION

Aucune des collectivités territoriales expérimentatrices de la certification ne voudrait revenir en arrière. À lui seul, ce constat inviterait à porter un jugement positif sur l'exercice conduit depuis cinq ans. L'esprit ne consiste ni à minimiser les écueils et les difficultés rencontrés, ni à négliger les coûts organisationnels et financiers mis en évidence par l'expérimentation. Cependant, dans la balance, l'intérêt de la démarche et ses retombées bénéfiques sur la collectivité territoriale en termes de connaissance de son patrimoine, de meilleure maîtrise de ses risques, de sécurisation de ses procédures internes et de mobilisation des élus et des équipes autour d'un projet innovant, représentent un élément décisif dans le choix.

Faut-il pour autant opter pour une généralisation de la certification à toutes les collectivités territoriales, éventuellement en passant par l'obligation ? **La fiabilisation des comptes des collectivités territoriales se décline selon toute une palette de formules**, dont la certification ne constitue que la variante la plus aboutie, mais aussi la plus exigeante. La diversité de nos collectivités, de leurs tailles et de leurs enjeux incite à tirer profit de cette gradation des procédures à disposition : **à chaque collectivité territoriale sa variante de fiabilisation.** Il serait en effet illusoire de croire qu'une commune de moins de 1 000 habitants, par exemple, aux moyens humains et budgétaires déjà particulièrement contraints, puisse s'engager dans une procédure aussi lourde que celle à laquelle se conformera une région. On peut espérer néanmoins que l'exemple donné par les plus grandes collectivités, qui s'engageront les premières dans la certification, inspirera les autres, sur la base du libre choix et selon leurs propres moyens et objectifs.

Au final, encourager le mouvement de fiabilisation des comptes des collectivités territoriales, revient à conforter une tendance de fond dans le champ territorial : la **modernisation du cadre budgétaire et comptable dans lequel évolue nos collectivités territoriales.** Le passage à la « M57 », comme la mise en place du compte financier unique - CFU - (afin de rapprocher au sein d'un même document des informations d'exécution budgétaire et de gestion patrimoniale rénovées et simplifiées et d'enrichir ainsi l'information fournie), illustrent cette ambition. En mobilisant les énergies, en faisant tomber des barrières essentiellement psychologiques et en introduisant de nouvelles méthodes de travail, ces innovations ouvrent le champ des possibles à de nouvelles avancées, telles que les budgets verts par exemple, dans le sens d'un meilleur pilotage des collectivités territoriales et d'une information plus lisible et accessible à tous.

EXAMEN EN DÉLÉGATION

Lors de sa réunion du 15 juin 2023, la délégation aux collectivités territoriales a autorisé la publication du présent rapport.

M. Rémi Pointereau, 1^{er} vice-président. – Nous allons entendre les conclusions de notre collègue Christine Lavarde à l’issue de sa mission d’information relative à l’expérimentation de la certification des comptes des collectivités territoriales. Comme vous le savez, cette expérimentation a été prévue par la loi NOTRe et son bon déroulement confié à la vigilance de la Cour des comptes. Il y a quelques semaines, la Cour a rendu public son rapport sur le bilan de cette expérimentation.

Au contraire de l’État, de la Sécurité sociale ou encore des hôpitaux, les collectivités locales sont les dernières entités publiques à ne pas avoir d’obligation en matière de certification, laquelle ne relève pas des juridictions financières mais de l’expertise des commissaires aux comptes. Le rapport de Christine Lavarde tombe à point nommé, entre celui de la Cour des comptes et celui attendu du Gouvernement, qui doit remettre ses conclusions prochainement au Parlement. Notre délégation est soucieuse d’encourager toutes les avancées au bénéfice des collectivités et de la démocratie locale.

Dans le même temps, elle mène une lutte pied à pied contre l’inutile complexité et l’excès de normes s’imposant aux collectivités. Mais dans lequel de ces deux camps se situe la certification des comptes ? Faut-il y voir un apport dans le sens de la modernisation de la gestion de nos communes ? Contribue-t-elle à une meilleure lisibilité des comptes par le citoyen intéressé à la chose publique, ou représente-t-elle une contrainte supplémentaire lourde et coûteuse à la charge des collectivités qui s’y soumettraient ?

Je ne doute pas que notre collègue Christine Lavarde saura éclairer notre jugement et formuler des propositions équilibrées. Je remercie les collègues des commissions des Finances et des Lois qui ont bien voulu se joindre à nous.

Un document est projeté.

Mme Christine Lavarde, rapporteur. - Mon propos s’inscrit dans un cadre plus global d’harmonisation de la comptabilité publique. Un évènement va tous nous concerner le 1^{er} janvier 2024, à savoir la bascule dans une nouvelle nomenclature comptable, dite nomenclature M57. Toutes les collectivités sont concernées, y compris les plus petites. Pour celles de moins de 3 500 habitants, il y aura une maquette M57 simplifiée. Cette nouvelle maquette veut se rapprocher le plus possible de la comptabilité privée. Le mouvement de bascule nécessite, pour chaque collectivité, un important travail d’apurement de certains comptes, car on ne

trouve pas exactement les mêmes catégories dans l'ancienne et la nouvelle maquette. Des régularisations d'écritures pourront, par exemple, s'avérer nécessaires et avoir des conséquences budgétaires significatives.

Il y a une autre raison pour laquelle nous devons nous intéresser à ce sujet : comme le rappelait le président dans son propos introductif, l'expérimentation de la certification a été introduite par la loi NOTRe d'août 2015 pour une période de huit ans (trois ans de travail et cinq ans d'expérimentation). À compter du 7 août 2023, l'expérimentation n'aura donc plus de cadre législatif pour se poursuivre.

Il appartiendra alors au Parlement de se prononcer rapidement pour savoir ce qu'il advient désormais, notamment pour les collectivités déjà entrées dans la phase d'expérimentation, qui ont déployé des moyens importants, et pour toutes celles qui souhaiteraient y entrer. La prochaine loi de finances pourrait être l'occasion d'exprimer un avis sur le sujet.

Il existe différents degrés de précision en termes de normalisation des comptes. La certification représente le plus haut niveau d'exigence. Elle est réalisée par un auditeur externe indépendant, qui va rendre une opinion écrite et motivée sur les comptes de la collectivité. Cette opinion se fonde sur des règles comptables adoptées en avril 2021, complétées en avril 2022, ces règles nécessitant encore d'être modernisées. Pour mémoire, les comptes de l'État sont certifiés mais n'ont encore jamais été certifiés sans réserve depuis 2007. C'est le cas également des comptes des universités et des hôpitaux (depuis 2014).

De la certification peuvent découler deux dispositifs un peu plus légers. Le premier est l'attestation particulière, dans le cadre de laquelle la démarche est la même que pour la certification, à ceci près que l'on se restreint à un ou deux cycles comptables (par exemple, le cycle des immobilisations ou celui des ressources humaines). Le second est l'examen limité, qui consiste à procéder par échantillonnage. Dans un premier temps, un dialogue entre la collectivité et l'auditeur permet d'identifier des champs dans lesquels la collectivité pourrait être en risque. Puis, par échantillonnage, on détermine si les risques sont avérés et s'il en découle des incertitudes sur la certification. Ces deux dispositifs nécessitent moins de travail que la certification globale.

Encore un peu moins exigeante que ces dispositifs, l'attestation de fiabilité est actuellement expérimentée par un certain nombre d'autres collectivités. L'attestation de fiabilité ne peut être délivrée que par un professionnel du chiffre. Elle se fonde, elle aussi, sur un référentiel comptable mais est restreinte à quelques cycles comptables. Elle a été conçue en partenariat avec les services de la Direction générale des finances publiques (DGFIP). Je connais bien ce champ, car ma commune expérimente actuellement l'attestation de fiabilité. Nous avons déjà réalisé deux audits avec la DGFIP et nous ne sommes pas passés à l'étape de délivrance d'une

attestation par un professionnel du chiffre. Seules deux collectivités en cours d'expérimentation sont passées à ce niveau supérieur qui induit un coût supplémentaire, puisqu'il faut rémunérer ce professionnel du chiffre.

Après l'attestation de fiabilité, la synthèse de qualité comptable ne porte que sur quelques thèmes. Elle est quasiment générée automatiquement par les outils du comptable public. Celui-ci ou les décideurs locaux, suivant l'organisation des services départementaux de la DGFIP, proposeront des évolutions dans une démarche de progrès.

Enfin, l'indicateur de pilotage unique (ex-ICQL) constitue une note sur 100, générée de manière automatique par le comptable public au regard des erreurs de traitement qu'il a pu observer dans la liquidation des mandats au cours de l'exercice budgétaire, par exemple au regard de la rapidité de paiement de la collectivité. Il existe désormais 33 points de contrôle relevant de sept thèmes distincts.

Tous ces indicateurs ne disent absolument rien de la qualité de la gestion ni de la soutenabilité de la trajectoire financière et budgétaire de la collectivité : ce champ-là appartient à la Chambre régionale des comptes. Ces indicateurs montrent que la collectivité a passé ses écritures comptables conformément au cadre fixé. La certification ne signifie donc pas qu'une commune aurait des comptes soutenables dans la durée.

Les différents niveaux d'attestation ou certification des comptes ont été testés par un nombre variable de collectivités. Vous en verrez le détail dans le rapport. Il importe surtout de constater qu'au terme de cette phase d'expérimentation de cinq ans, aucune collectivité n'a eu ses comptes certifiés sans réserve, notamment pour des raisons sur lesquelles je vais revenir, qui montrent qu'une évolution du cadre est indispensable.

Si cette démarche ne dit rien de la soutenabilité financière, quel est l'intérêt de la démarche de certification ? Pour avoir tiré un certain nombre d'enseignements de l'expérimentation lancée dans ma commune il y a quatre ans, je suis d'abord convaincue qu'il existe un grand intérêt au développement du contrôle interne. Dès lors que vous entrez dans une démarche de certification, quel que soit son niveau, il vous sera demandé d'écrire vos procédures. Cela permet de faire face, si un agent doit être remplacé du jour au lendemain. Cela permet aussi de partager les procédures avec des agents extérieurs à la Direction des affaires financières et de se rendre compte si elles sont compréhensibles et logiques.

La démarche vous contraint également à fiabiliser l'inventaire comptable et l'inventaire physique (c'est-à-dire à les rapprocher), ce qui vous dira si votre collectivité s'enrichit ou non. Pour les collectivités ayant à traiter de nombreux flux financiers, notamment des versements de prestations, ce qui est le cas des départements, l'auditeur examinera la qualité des fichiers sur la base desquels seront effectués les versements. Vous allez ainsi améliorer toutes vos procédures de liquidation et de versement.

Les professionnels du chiffre avancent, de surcroît, un argument sur lequel j'ai un avis plus mitigé, selon lequel la certification permettra, demain, de vanter la gestion de la commune auprès des prêteurs. Toutefois, je l'ai dit, ce n'est pas du tout ce qu'attestera la certification. Des comptes certifiés représenteront un « plus » mais ce n'est pas, à mes yeux, ce qui incitera les prêteurs à vous accorder des prêts à des taux avantageux.

D'une façon générale, cette évolution de la comptabilité des collectivités territoriales visait à renforcer le lien avec le citoyen et la confiance de celui-ci dans la gestion publique. Pour autant, il me paraît évident que la présentation des comptes dans une maquette M57 et une attestation de fiabilité ne suffiront pas à permettre au citoyen de mieux comprendre ce qu'il se passe. Ce dernier demande, par exemple, quelle est la part du budget consacrée au développement durable ou la part du budget de la commune allant à des dépenses non genrées. Telles sont ses interrogations aujourd'hui.

C'est la raison pour laquelle nous formulons deux propositions. D'une part, il faudra, en complément de ce travail de certification, améliorer collectivement la lisibilité et l'accessibilité des documents comptables des collectivités afin qu'ils soient compréhensibles par le grand public. Les associations d'élus et les directions départementales des finances publiques (DDFiP) doivent donc accompagner ce travail, étant entendu qu'une maquette budgétaire ne dit rien, sauf à ceux qui saisissent ses données. D'autre part, le travail de certification doit aller de pair avec une réflexion sur la construction du budget vert. Le budget vert de l'État n'a aujourd'hui guère de sens : on classe des dépenses comme vertes, oranges ou rouges sur des critères dont la signification reste à établir. Il est demandé aux collectivités de procéder de la même manière.

Un travail a été conduit par l'Association des Maires de France (AMF), France Urbaine et I4CE mais son résultat laisse à désirer : la majorité des dépenses ne sont pas classables. Au chapitre du fonctionnement, toutes les dépenses de personnel, par exemple, ne sont pas classées, ce qui représente plus de 50 % des dépenses. Dans la section des dépenses d'investissement, si vous faites des travaux dans vos bâtiments, ces travaux sont par principe considérés comme verts, ce qui est contestable : si changer des huisseries pour améliorer la performance thermique est un investissement « vert », on ne peut en dire autant de tous les travaux réalisés. De même, des travaux d'adaptation au handicap ne sont pas nécessairement verts, sauf à donner au développement durable une acception très large qui englobe la dimension économique. À l'inverse, si vous réalisez des dépenses informatiques, celles-ci sont par principe considérées comme rouges, c'est-à-dire contrevenant au développement durable. Ce sont des principes à questionner : si vous donnez à vos agents la possibilité de télé-travailler en réduisant ainsi les kilomètres qu'ils doivent parcourir, notamment dans des

régions éclatées sur trois ou quatre sites, on peut considérer que l'informatique contribue alors au développement durable.

La maquette a le mérite d'exister et celui d'être déployable dans toutes les collectivités – dès lors qu'elle s'appuie sur la nomenclature M57 – mais elle ne va pas assez loin. En entrant dans la démarche de certification, nous pourrions concevoir des outils beaucoup plus performants. Un point m'a néanmoins inquiétée : les représentants de l'État que nous avons interrogés sont très loin de s'intéresser à cela. Ils nous ont dit, sans manifester de grandes convictions en la matière, qu'un groupe de travail allait être créé dans les mois à venir.

Quant aux conditions de succès de la certification et de ses dispositifs dégradés, il apparaît d'abord que très souvent, au sein des collectivités expérimentatrices, un élu portait ces questions et a insufflé cet élan au sein de la collectivité. Il s'agissait parfois d'un ancien professionnel du chiffre, d'un directeur général ou d'un directeur financier qui avait envie de se lancer dans la démarche. Il ne faut pas cacher que celle-ci est très lourde. Outre cette mobilisation initiale indispensable, vous devrez généralement recruter des agents spécifiquement pour la conduire. Réconcilier le patrimoine comptable et physique constitue par exemple un travail colossal et un agent s'y consacre à temps plein dans notre collectivité. Il faudra parfois moderniser les outils informatiques et se doter de logiciels spécifiques, étant entendu que les logiciels de gestion ne sont pas encore tout à fait adaptés à cette phase de progrès. Des frais sont à prévoir pour l'intervention des experts du chiffre : l'audit induit un coût et celui-ci est à peu près fixe. Il ne varie pas. Autrement dit, plus la collectivité est petite, plus ces frais seront lourds. Il faut aussi compter avec les conséquences des opérations de régularisation. Le rapport détaille ce qu'il s'est passé en région Pays de la Loire, où des écritures ont dû être régularisées pour 11 millions d'euros, alors que le fonds de roulement régional se monte à 45 millions d'euros. Nous voyons bien que cela ne peut se faire sur un seul exercice. Le tableau de synthèse que vous voyez à l'écran, extrait du rapport de la Cour des comptes, montre que les frais ne sont pas proportionnels à la taille de la collectivité.

Sur la base de ces constats, nous faisons un certain nombre de propositions.

En premier lieu, si l'on doit rendre la certification obligatoire, cela n'a de sens, à nos yeux, que pour des collectivités de taille importante, pour lesquelles le « ticket d'entrée » du recours aux professionnels du chiffre s'amortit facilement. C'est le cas des régions, que le rapport invite à faire entrer dans cette démarche de certification en espérant un effet d'entraînement. Il ne faut, bien sûr, pas interdire à celles déjà entrées dans la démarche de la poursuivre. Elles ont toutes mis en avant les difficultés que j'ai évoquées mais affirment tout autant leur désir de poursuivre la démarche, tant celle-ci induit des effets positifs et une amélioration de la

qualité des processus. À titre d'illustration, la ville de Bondy a eu son système d'information piraté et n'a plus aucune donnée sur les agents de la ville. Elle souligne néanmoins que le travail réalisé sur la base de finances lui permet de rebondir. Quant à la nécessité de continuer de payer le professionnel du chiffre, les services de la ville ont unanimement plaidé pour une poursuite de la démarche afin de ne pas perdre les avancées obtenues par exemple en matière de contrôle de gestion. Je fais le même constat au vu de l'expérience de notre collectivité : tout ce qui a été fait en termes de qualité de la gestion pour entrer dans la procédure de certification nous sert aujourd'hui, même si cela a nécessité un gros travail.

Nous préconisons également de dispenser des sessions de formation et de sensibilisation auprès des élus, directeurs de service et auprès de tous ceux qui pourraient être engagés demain dans ces procédures, en tenant compte des retours d'expérience. J'évoquais tout à l'heure la bascule dans la maquette M57. Nous avons été la première commune du département à le faire et nous nous sommes aperçus qu'un compte était mal écrit. Pouvoir prévenir en amont les autres communes du département leur a permis d'effectuer des régularisations dans l'ancienne maquette budgétaire et d'éviter de devoir le faire dans la nouvelle. Dans notre cas, nous allons devoir réaliser cet apurement sur dix ans, tant la somme est importante. Il faut donc mettre en place un dispositif national d'accompagnement et demander aux éditeurs de logiciels de s'adapter à cette démarche. Bref, c'est un écosystème qu'il faut créer autour des collectivités qui entreront dans la démarche pour les accompagner.

Nous avons aussi identifié des conditions de succès externes.

Il faudra former les professionnels du chiffre aux spécificités de la comptabilité publique. Ces professionnels ont compris qu'un marché était en train d'émerger. Je les ai sentis beaucoup plus allants, sur cette question, que les responsables publics. Ils se réunissent une fois par mois au sein d'un groupe de travail pour discuter de ce qu'ils ont observé au sein des collectivités et élaborent des grilles d'analyse communes. Il faudra poursuivre ce travail et notamment revoir le cadre normatif, car un certain nombre de difficultés sont apparues et empêcheront, demain, les régions d'obtenir la certification si nous faisons l'économie de ces changements.

Le premier écueil a trait aux subventions d'investissement : lorsqu'une région verse une subvention d'investissement, elle la verse à un tiers. La subvention ne vient donc pas enrichir son propre patrimoine, ce qui nécessite de passer des écritures de régularisation en subvention et en investissement, puis de déprécier. La personne qui a reçu la subvention doit ainsi vous envoyer des fiches annuelles pour savoir où l'on en est. Une région ne peut suivre des fiches annuelles pour chaque subvention d'investissement qu'elle verse, a fortiori si le montant en jeu est de 5 000 ou 10 000 euros. Il faut donc revoir cette comptabilisation des subventions

d'investissement et assouplir le cadre, sauf à s'exposer à de futurs refus de certification par les professionnels du chiffre.

Il faudra également intervenir en ce qui concerne les corrections d'erreurs relatives aux provisions et aux dépréciations. L'erreur que je citais, concernant les Pays de la Loire, vient du fait que la comptabilisation des jours de RTT a été modifiée dans le processus de certification : l'imputation s'effectue désormais selon les données réelles et non plus de manière forfaitaire, ce qui a induit un écart de 11 millions d'euros. Cet effet pourrait se faire jour dans d'autres champs. Cela ne crée pas de risque pour la collectivité mais cela peut avoir des conséquences financières et budgétaires très importantes.

Deux choses nous aideront à y voir plus clair. Aujourd'hui, les auditeurs refusent de certifier les comptes s'ils ne peuvent pas s'assurer que les recettes fiscales perçues par les collectivités correspondent exactement à ce qu'elles auraient dû percevoir. Ainsi, l'état 12-59 de taxe foncière ne leur permet pas de s'assurer que c'est la bonne assiette de base fiscale qui a été attribuée à la collectivité. Or celle-ci ne pourra pas le prouver. Cette difficulté est donc à lever. De la même façon, recevoir, au titre des dotations de l'État, une notification indiquant que vous avez droit à 5 millions d'euros de DSU ne peut suffire, aux yeux des auditeurs, à démontrer que ce montant correspond à l'application des critères prévus par la loi pour calculer le montant de DSU. Nous nous sommes déjà étonnés de recevoir des notifications sans connaître la « boîte noire » qui a conduit à leur calcul. Nous jugeons impératif, dans notre rapport, d'ouvrir cette boîte noire puisque c'est désormais une condition *sine qua non* de la certification des comptes. C'est aussi une forme de transparence indispensable afin que nous puissions, en tant que législateur, nous assurer de ce qu'il se passe. Je pourrais citer bien d'autres exemples de nature similaire (versement des amendes de police, péréquations...).

Enfin, il faut impliquer les équipes des DDFiP. Au sein des collectivités que nous avons auditionnées, les personnes les moins allantes pour approuver leur candidature à la démarche étaient souvent leur DDFiP ou DRFiP, nous ont-elles dit, car ceux-ci n'étaient pas prêts à se lancer dans la démarche. Le début de la réforme ayant été impulsé par l'État, il est pour le moins surprenant que les acteurs les moins prêts, au niveau territorial, à l'engager soient ses représentants en région.

M. Rémi Pointereau, vice-président. - Merci de nous avoir éclairés sur ce sujet fort intéressant. J'ouvre la discussion.

Mme Chantal Deseyne. - Je voudrais d'abord remercier et féliciter Christine : d'un sujet austère, elle a su me passionner. Bravo pour cette pédagogie ! J'ai noté qu'il était proposé de limiter la démarche, dans un premier temps, aux grandes collectivités en raison d'un coût forfaitaire qui

ne serait pas supportable par les petites communes. Avez-vous mesuré l'incidence financière et humaine de la mise en place de cette certification ?

Mme Christine Lavarde, rapporteur. - Tout dépend de la situation de départ des collectivités. Certaines sont plus ou moins avancées. Il me semble que le cycle budgétaire le plus compliqué à certifier est celui des immobilisations, c'est-à-dire le cycle du patrimoine. Si votre catalogue n'a pas été tenu à jour, la démarche est extrêmement longue, étant entendu que chaque chaise doit en principe avoir un numéro ou un code-barres. Lorsque vous la retirez, il faut la retirer du catalogue. Souvent, vous allez passer des écritures de dépréciation lorsque vous allez vendre des véhicules. Il y a aussi des choses qu'on ne fait pas. Lorsqu'un agent va mettre des chaises au rebut, il ne va pas informer la Direction financière du fait que dix chaises ont été retirées d'une école. Ce sont ces aspects qui mobilisent le plus d'agents. Selon votre point de départ, vous aurez besoin de recruter un nombre plus ou moins important d'agents.

La phase de préparation va aussi mobiliser des moyens humains significatifs, car l'écriture de tous les guides de procédure prend un temps certain. Une fois qu'ils sont écrits et que seule leur mise à jour est nécessaire, les moyens à mobiliser diminuent sensiblement.

Quant au recours au professionnel du chiffre, il s'agit d'un montant forfaitaire qui variera en fonction du nombre de mouvements que le cabinet aura examinés et du nombre d'auditeurs qui auront été mobilisés en conséquence. La Cour des comptes a établi une moyenne en fonction de ce qu'elle a observé mais nous sommes loin de la loi des grands nombres, car l'échantillon était restreint : seules 25 collectivités ont fait partie de la démarche de certification. Tirer des conclusions à partir d'un tel nombre de collectivités paraît difficile.

M. Lucien Stanzione. - Bravo pour ce travail, qui est remarquable. Si je comprends bien, l'État dit en quelque sorte « faites ce que je dis, ne faites pas ce que je fais ». Mais le comptable public est-il concerné par ce processus ? Le fait, pour la collectivité, de réaliser des vérifications comptables nécessite d'examiner ce que fait le comptable public.

Par ailleurs, la démarche ressemble-t-elle à ce qui se fait dans le logement social, où les comptes et les procédures font l'objet d'une vérification tous les cinq ans par l'ARCRUS ?

M. André Reichardt, secrétaire de la commission des Lois. - J'ai lu sur l'une des diapositives que le travail se faisait en deux phases, avec des coûts distincts pour chacune et l'intervention, pour les communes, du professionnel du chiffre au cours de la seconde phase seulement. Pouvez-vous revenir sur le contenu de ces deux phases ?

Comment la démarche se passe-t-elle dans une intercommunalité ? Se limite-t-elle à la certification des comptes de l'intercommunalité ou va-t-on au niveau des communes ? La certification des comptes des

intercommunalités ne présente-t-elle pas une plus grande complexité de ce fait ?

Il me semble pertinent, en tout cas, d'avoir proposé de limiter la certification aux seules régions. Je ne me vois pas, en qualité de sénateur, relayer la moindre recommandation de certification auprès des 500 communes de mon département. Elles risquent de ne pas comprendre, eu égard aux difficultés qu'elles rencontrent déjà. J'ai été directeur général d'une compagnie consulaire et nous nous sommes lancés dans une démarche de certification. J'ai vu le travail et le budget que cela représentait. Ayant été maire durant une vingtaine d'années d'une commune de 8 000 habitants, il me semble totalement impossible de transposer une telle démarche dans ce type de collectivité. Nous avons eu hier un débat sur les secrétaires généraux de mairie. Un secrétaire général n'a absolument pas le niveau pour conduire une telle démarche.

M. Laurent Somon. - Je vous félicite également pour la présentation très claire d'un sujet assez complexe. Comme vous le soulignez, aujourd'hui, lorsque des communes interrogent leur DDFiP sur le calcul des dotations et recettes fiscales, aucun service n'est en mesure de leur fournir de réponse, en particulier lorsqu'elles sont orientées à la baisse. La démarche n'est-elle donc pas vouée à l'échec tant qu'il n'y aura pas une réforme complète de la fiscalité locale ?

Du point de vue des investissements, il y a ce qui entre dans les immobilisations des collectivités et ce qui n'y entre pas. Ne pourrait-on pas plus simplement distinguer les investissements réalisés pour le compte de la collectivité et les investissements pour tiers, ce qui ferait seulement deux catégories ?

Mme Christine Lavarde, rapporteur. - La question du rôle du comptable public se pose en effet. Il existe dans le schéma actuel, deux documents, le compte administratif de la collectivité et le compte de gestion du comptable. Tout ceci va disparaître avec le compte financier unique en cours d'expérimentation. Il se trouve que ma commune l'expérimente également cette année. J'ai présenté, à ce titre, un document qui a été écrit conjointement par la directrice administrative et financière de la commune et par le comptable public. Les écritures comptables sont donc les mêmes. Demain, lorsque le professionnel du chiffre viendra, il certifiera les comptes et il n'y aura plus qu'un seul document. Le passage à la maquette M57 apparaît comme un préalable pour la mise en place du compte financier unique - qui est appelé à se déployer dans toutes les collectivités.

L'intervention du comptable public est examinée de plus près lorsque la Chambre régionale des comptes examine les comptes de la collectivité : elle souhaite alors s'assurer que le comptable public n'a pas validé des écritures alors que les pièces justificatives ne sont pas présentes. La certification a pour objet de vérifier que les choses sont écrites

correctement. Ce sont des éléments sur lesquels le comptable public ne se penche pas nécessairement lorsqu'il paie des actes.

Dans l'attestation de fiabilité, le premier travail est conduit par la collectivité et par un auditeur de la DDFiP, qui va venir dans la collectivité, choisir un ou deux cycles et conduire un audit pour déterminer si la collectivité traite bien ce cycle. À l'issue de ce travail, la collectivité reçoit un rapport qui établit des constats et indique des axes de progrès. La DDFiP revient ensuite dans votre collectivité deux ans plus tard afin de voir de quelle manière vous avez appliqué les recommandations qu'elle a formulées. Les comptes de l'État sont actuellement certifiés avec réserve. Il en est de même des comptes du Sénat. Lorsque le professionnel du chiffre revient deux ans plus tard, il examine si les réserves qu'il a formulées peuvent être levées ou non.

J'ai omis de préciser que tous les éléments dont nous parlons (certification, attestation de fiabilité, audits sur un cycle comptable) sont communiqués à l'assemblée délibérante, c'est-à-dire le Conseil municipal ou *a minima* la commission des finances. Il n'est guère difficile de rapporter ces sujets, car ils ne suscitent généralement aucune question. La seule question qui m'a été posée a porté sur les dépenses informatiques et j'ai répondu que cette question dépassait mon champ d'action.

Pour répondre à André Reichardt, les deux étapes que j'évoquais font partie de la démarche d'attestation de fiabilité. L'attestation en tant que telle ne peut être délivrée que par le professionnel du chiffre mais la phase d'audit en amont est réalisée par la DDFiP et les services de l'État.

Il existe des intercommunalités dans l'échantillon, mais la certification des comptes s'entend comme la certification des comptes d'une entité. L'auditeur va examiner si toutes les écritures sont bonnes. S'il existe des flux allant des communes vers l'intercommunalité, l'auditeur va examiner si les montants reçus ou versés par l'intercommunalité sont établis sur une base qu'il peut vérifier, de la même manière que pour les dotations. Il examinera par exemple, dans l'hypothèse où un pacte financier et fiscal lie l'intercommunalité et ses communes membres, si le pacte est bien appliqué et si des reversements sont bien effectués en fonction de la population, lorsque tel est le dispositif prévu. Il n'examinera pas, au niveau inférieur, les comptes de la commune. Son avis ne portera que sur les comptes de l'intercommunalité.

Aurons-nous un jour des comptes certifiés sans réserve ? Je pense que oui, à la condition de faire évoluer le cadre comptable en référence auquel les professionnels du chiffre vont rendre leur avis. Ces règles ont été définies en 2021 et corrigées en 2022. J'estime qu'il faut continuer de les faire évoluer, notamment pour préciser des règles relatives par exemple à la comptabilisation des subventions versées à des tiers ou concernant les ressources perçues par l'État. Il pourrait s'agir, par exemple, d'affirmer

qu'un état fiscal ou une notification du préfet valent preuve du fait que la somme est la bonne. Ceci ne peut être précisé que par les autorités qui viennent éditer les normes comptables. Il existe de nombreuses autorités de normalisation comptable.

M. Rémi Pointereau, 1^{er} vice-président. – Merci beaucoup pour ce travail et pour ce rapport. La délégation donnera accès à ses membres au document qui a été projeté en séance.

Le rapport d'information relatif à la certification des comptes des collectivités territoriales est approuvé à l'unanimité.

M. Rémi Pointereau, 1^{er} vice-président. – Bravo à Christine Lavarde pour cette belle unanimité sur l'ensemble de ses propositions.

LISTE DES PERSONNES ENTENDUES AU SÉNAT

AUDITIONS DU RAPPORTEUR

Mercredi 4 janvier 2023

Audition n° 1 - Table ronde avec les collectivités expérimentatrices

- *M. Jean-Pierre SABIO, Directeur Général Adjoint Ressources et transformation de l'action publique, Conseil régional des Pays de la Loire ;*
- *M. Pascal BELLEMIN, Directeur des Finances, du Pilotage de gestion et des Affaires Juridiques, Département de la Savoie ;*
- *Mme Sarah PORTE, Directrice des Finances, Ville de Bondy ;*
- *Mme Corinne ROBAIL, Directrice générale des services, Ville de Péronne ;*
- *M. Mariam DELSANTE, Directeur Performance et Prospective, Communauté d'agglomération du Grand Dole ;*

Audition n° 2 : Table ronde avec les certificateurs

- *M. Yannick OLLIVIER, Président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC), Président du cabinet d'expertise comptable Fiteco ;*
- *M. Bruno GERARD, Président de la commission service public de la CNCC, Associé Responsable Secteur Public Audit France du cabinet EY ;*
- *Mme Hélène BARON-BUAL, Associée en charge du Secteur Public du cabinet Grant Thornton ;*
- *M. Loïc MULLER, Associé en charge du Secteur Public du cabinet Deloitte.*

Jeudi 5 janvier 2023

Audition n° 3 : Table ronde avec les représentants des associations nationales des élus locaux

- Régions de France
- *M. William TISSANDIER, Conseiller finances publiques ;*
- *M. Emmanuel BERNARD, Directeur des finances, Région Pays de la Loire ;*
- Assemblée des Départements de France
- *Mme Sylvie EPINAT, Vice-Présidente en charge des finances, Département du Rhône ;*
- *Mme Carine RIOU, Conseillère Finances ;*
- *Mme Marylène JOUVIEN, Conseillère Relations avec le Sénat ;*
- Association des Maires des France (AMF)
- *M. Philippe LAURENT, 2^{ème} Vice-Président, Maire de la ville de Sceaux ;*
- *Mme Nathalie BRODIN, Responsable finances et fiscalité locales ;*
- *Mme Charlotte DE FONTAINES, Chargée des relations avec le Parlement ;*
- France Urbaine
- *M. Olivier LANDEL, Délégué général ;*
- Intercommunalités de France (ex-AdCF)
- *M. Jean-Pascal FICHERE, Président du Grand Dôle ;*
- *Mme Claire DELPECH, Responsable du pôle finances et fiscalité ;*
- *Mme Montaine BLONSARD, Responsable des relations avec le Parlement.*

Vendredi 6 janvier 2023

Audition n° 4 : Direction Générale des Collectivités Locales (DGCL)

- *Mme Cécile RAQUIN, Directrice générale des collectivités locales ;*
- *M. Thomas FAUCONNIER, Sous-directeur des finances locales et de l'action économique ;*

Audition n° 5 : Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP)

- *Mme Charlotte BARATIN, Sous-directrice de la gestion comptable et financière des collectivités territoriales ;*
- *M. Thomas FAUCONNIER, Sous-directeur des finances locales et de l'action économique ;*
- *M. Philippe GAC, Chef du bureau des Comptabilités des collectivités locales.*

Mardi 10 janvier 2023

Audition n° 6 : Le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP)

- *M. Michel PRADA, Président ;*
- *Mme Marie-Pierre CALMEL, Secrétaire générale.*

Lundi 23 janvier 2023

Audition n° 7 : Association des Experts-Comptables et Mandats publics

- *M. Jean-Pascal FICHERE, Président du Grand Dôle ;*
- *M. Eric FERDJALLAH-CHEREL, Directeur du département des études métiers du Conseil national de l'ordre des experts comptables.*

Audition n° 8 : Association Contribuables associés

- *M. François LAINEÉ, adhérent, Professeur associé à Télécom Paris, Directeur Data et projets d'Aleia.*

Lundi 20 mars 2023

Audition n° 9 : Direction Générale de l'Offre de Soins (DGOS)

- *Mme Sandrine PAUTOT, Adjointe au sous-directeur de la stratégie et des ressources.*

Lundi 4 avril 2023

Audition n° 10 : Cour des comptes

- *M. Thierry VUGHT, président de la Chambre régionale des comptes d'Île-de-France.*

ANNEXE 1

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

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

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

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

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

ANNEXE 2

Les collectivités territoriales expérimentatrices

Catégorie	Nombre	Collectivités expérimentatrices
Communes	35 048	
Moins de 3 500 habitants	31 816	Fournels
De 3 500 à - 10 000 habitants	2 143	Saint-Claude, Péronne
De 10 000 à - 20 000 habitants	535	Sceaux, Cuers
De 20 000 à - 50 000 habitants	342	Sarreguemines
De 50 000 à - 100 000 habitants	87	Bondy
Plus de 100 000 habitants	42	Orléans, Paris, Montpellier
Départements	101	La Réunion, Aisne, Eure, Dordogne, Savoie, Rhône
Régions	18	La Réunion, Pays de la Loire
Intercommunalités à fiscalité propre	1 253	
Métropoles	21	Toulouse Métropole
Communautés urbaines	14	
Communautés d'agglomération	227	Sarreguemines-Confluences, Grand Dole, Albigeois, Valenciennes Métropole
Communautés de communes	992	Calvi-Balagne
Métropole du Grand Lyon	1	
Syndicats	8 882	Syndicat départemental d'énergies du Morbihan

ANNEXE 3

Les budgets des collectivités territoriales : quelques ordres de grandeur

Les budgets des 13 régions métropolitaines en 2021

Régions	Population	Recettes totales (en euros)
Auvergne-Rhône-Alpes	8 167 945	4 237 833 328
Bourgogne-Franche-Comté	2 881 889	1 679 919 565
Bretagne	3 425 074	1 515 828 103
Centre-Val de Loire	2 631 697	1 565 793 653
Corse	343 726	1 292 657 088
Grand Est	5 658 527	3 354 829 378
Hauts-de-France	6 096 682	3 360 278 736
Île-de-France	12 328 447	4 851 026 382
Normandie	3 400 150	1 839 159 975
Nouvelle-Aquitaine	6 117 956	3 247 387 189
Occitanie	6 009 622	3 582 627 071
Pays de la Loire	3 871 617	1 825 434 191
Provence-Alpes-Côte d'Azur	5 128 856	2 310 017 058

Source : Observatoire des finances et de la gestion publique locale, d'après les chiffres des comptes consolidés 2021 basés sur les données de la DGFIP

Les budgets des 96 départements métropolitains en 2021

Numéro du département	Nom du département	Population	Recettes totales (en euros)
01	Ain	663 720	672 106 520
02	Aisne	545 353	666 927 945
03	Allier	346 156	466 237 829
04	Alpes-de-Haute-Provence	168 613	261 442 381
05	Hautes-Alpes	145 309	251 328 165
06	Alpes-Maritimes	1 100 444	1 436 863 750
07	Ardèche	335 571	422 739 393
08	Ardennes	278 300	388 701 444
09	Ariège	157 120	243 373 269
10	Aube	317 139	393 760 330
11	Aude	381 578	599 386 030
12	Aveyron	289 583	403 264 507
13	Bouches-du-Rhône	2 058 818	2 930 170 263
14	Calvados	708 236	782 321 167
15	Cantal	149 758	230 041 060
16	Charente	360 970	483 546 434
17	Charente-Maritime	662 799	897 533 136
18	Cher	310 656	400 053 772
19	Corrèze	248 339	338 655 406
2A / 2B	Collectivité de Corse (Corse-du-Sud + Haute-Corse)	343 726	1 292 657 088
21	Côte-d'Or	545 283	612 699 622
22	Côtes d'Armor	617 921	697 265 438
23	Creuse	121 009	206 167 774
24	Dordogne	423 868	601 890 426
25	Doubs	555 190	574 872 829
26	Drôme	528 015	663 648 567
27	Eure	613 320	632 298 913
28	Eure-et-Loir	442 378	500 419 643
29	Finistère	936 959	937 787 752
30	Gard	759 050	975 022 729
31	Haute-Garonne	1 403 685	1 710 749 392
32	Gers	198 043	288 222 329
33	Gironde	1 626 287	1 932 027 761
34	Hérault	1 177 177	1 597 180 577
35	Ille-et-Vilaine	1 094 018	1 117 271 462
36	Indre	226 338	247 889 798
37	Indre-et-Loire	620 014	617 513 740
38	Isère	1 288 406	1 546 857 392
39	Jura	268 874	327 795 927
40	Landes	422 602	545 539 578
41	Loir-et-Cher	338 835	415 324 701
42	Loire	777 897	816 635 646
43	Haute-Loire	234 434	284 451 159
44	Loire-Atlantique	1 441 302	1 460 157 620
45	Loiret	693 476	741 933 989
46	Lot	179 604	256 306 920
47	Lot-et-Garonne	340 356	433 974 101
48	Lozère	80 227	146 786 763

49	Maine-et-Loire	835 856	770 311 799
50	Manche	511 983	595 994 981
51	Marne	579 127	526 654 197
52	Haute-Marne	179 062	258 685 739
53	Mayenne	316 608	376 268 636
54	Meurthe-et-Moselle	745 199	788 780 291
55	Meuse	190 802	258 530 643
56	Morbihan	776 176	757 100 656
57	Moselle	1 062 362	946 815 198
58	Nièvre	211 256	325 586 391
59	Nord	2 636 884	3 254 839 340
60	Oise	844 905	913 428 062
61	Orne	289 734	368 762 855
62	Pas-de-Calais	1 488 821	1 781 902 206
63	Puy-de-Dôme	673 671	714 487 475
64	Pyrénées-Atlantiques	698 710	780 392 916
65	Hautes-Pyrénées	235 322	360 472 037
66	Pyrénées-Orientales	484 215	717 718 188
67 / 68	Collectivité européenne d'Alsace (Bas-Rhin et Haut-Rhin)	1 928 967	1 943 901 037
69	Rhône	470 584	477 701 242
70	Haute-Saône	242 280	294 469 331
71	Saône-et-Loire	568 023	655 030 944
72	Sarthe	579 120	615 478 496
73	Savoie	446 332	565 105 049
74	Haute-Savoie	838 044	939 043 362
75	Paris	2 192 485	8 417 561 247
76	Seine-Maritime	1 276 877	1 566 009 748
77	Seine-et-Marne	1 428 970	1 531 619 317
78	Yvelines	1 466 448	1 528 730 599
79	Deux-Sèvres	385 029	397 555 154
80	Somme	580 719	694 927 166
81	Tarn	399 108	520 040 022
82	Tarn-et-Garonne	264 910	346 527 971
83	Var	1 084 710	1 349 138 701
84	Vaucluse	570 962	704 591 931
85	Vendée	698 731	754 724 443
86	Vienne	447 895	477 865 149
87	Haute-Vienne	380 092	433 921 666
88	Vosges	377 569	478 933 851
89	Yonne	345 991	431 557 105
90	Territoire-de-Belfort	144 992	171 876 450
91	Essonne	1 311 028	1 467 626 070
92	Hauts-de-Seine	1 635 499	1 957 313 477
93	Seine-Saint-Denis	1 639 416	2 471 765 775
94	Val-de-Marne	1 405 700	1 841 218 111
95	Val-d'Oise	1 248 901	1 338 381 343

Source : Observatoire des finances et de la gestion publique locale, d'après les chiffres des comptes consolidés 2021 basés sur les données de la DGFIP

Budgets 2021 des 25 plus grandes communes de France

Rang	Ville (département)	Population totale	Recettes totales (en euros)
1	Paris (75)	2 192 485	8 417 561 247
2	Marseille (13)	874 619	1 448 492 105
3	Lyon (69)	525 236	741 306 243
4	Toulouse (31)	491 942	697 839 679
5	Nice (06)	343 889	638 803 271
6	Nantes (44)	319 284	514 438 886
7	Montpellier (34)	293 410	385 906 761
8	Strasbourg (67)	287 532	494 104 533
9	Bordeaux (33)	260 352	434 221 380
10	Lille (59)	235 189	420 290 059
11	Rennes (35)	221 898	392 191 750
12	Reims (51)	185 211	301 248 920
13	Toulon (83)	178 065	220 802 724
14	Saint-Étienne (42)	175 057	318 676 297
15	Le Havre (76)	171 587	261 625 639
16	Dijon (21)	160 186	228 339 110
17	Grenoble (38)	159 855	309 970 251
18	Angers (49)	157 577	271 391 807
19	Saint-Denis (974)	151 997	264 625 424
20	Nîmes (30)	151 875	291 264 198
21	Villeurbanne (69)	151 727	189 198 160
22	Clermont-Ferrand (63)	149 464	205 843 388
23	Aix-en-Provence (13)	146 282	234 984 851
24	Le Mans (72)	146 090	183 741 233
25	Brest (29)	142 278	142 880 467

Source : Observatoire des finances et de la gestion publique locale, d'après les chiffres des comptes consolidés 2021 basés sur les données de la DGFIP