

Cour des comptes



Chambres régionales  
& territoriales des comptes

# BILAN FINAL DE L'EXPÉRIMENTATION DE LA CERTIFICATION DES COMPTES LOCAUX

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

Janvier 2023



# Sommaire

<b>PROCÉDURES ET MÉTHODES</b> .....	<b>5</b>
<b>SYNTHÈSE ET AVIS DE LA COUR DES COMPTES</b> .....	<b>7</b>
<b>INTRODUCTION</b> .....	<b>13</b>
<b>CHAPITRE I 2018-2023 : UNE SECONDE PHASE DÉCISIVE DE L'EXPÉRIMENTATION</b> .....	<b>19</b>
<b>I - LES AUDITS CIBLÉS (2018-2020)</b> .....	<b>19</b>
A - La programmation.....	19
B - L'approfondissement des constats des diagnostics globaux d'entrée.....	20
<b>II - LA CERTIFICATION EXPÉRIMENTALE (2020-2023)</b> .....	<b>23</b>
A - La conduite de l'expérimentation .....	23
B - Les méthodes alternatives de fiabilisation.....	30
C - Synthèse des enseignements tirés de l'expérimentation par les collectivités .....	33
<b>CHAPITRE II LE CHEMIN À PARCOURIR POUR FIABILISER L'ENSEMBLE DES COMPTES PUBLICS LOCAUX</b> .....	<b>37</b>
<b>I - RATIONALISER ET UNIFIER LES ÉTATS FINANCIERS DES COLLECTIVITÉS LOCALES</b> .....	<b>37</b>
A - Le compte financier unique, une expérimentation incomplète .....	37
B - Renforcer la lisibilité de l'information financière .....	42
C - Des pistes d'amélioration à explorer .....	51
<b>II - HIÉRARCHISER ET HARMONISER LES NORMES COMPTABLES</b> .....	<b>55</b>
A - Le recueil des normes comptables, une avancée à pérenniser .....	55
B - La place des instructions budgétaires et comptables existantes .....	58
C - Des dérogations à supprimer ou à alléger .....	61
<b>III - LE DÉPLOIEMENT INDISPENSABLE DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE ET FINANCIER</b> .....	<b>68</b>
A - Rendre obligatoire le déploiement du contrôle interne pour les grandes entités .....	68
B - Faire évoluer l'environnement dans lequel doit être déployé le contrôle interne.....	70
C - L'amélioration du contrôle interne reposant sur les systèmes d'information.....	73
D - D'autres évolutions souhaitables .....	75
<b>CHAPITRE III LES OPTIONS OUVERTES ET LES ÉVOLUTIONS À CONDUIRE POUR FACILITER L'INTERVENTION D'UN AUDITEUR EXTERNE</b> .....	<b>79</b>
<b>I - VERS UNE GÉNÉRALISATION DES AUDITS EXTERNES</b> .....	<b>79</b>
A - L'obligation de fiabilisation des comptes .....	80
B - La nécessité de proposer des alternatives à la certification .....	82
C - Les modalités de mise en œuvre .....	83
D - Donner aux collectivités le temps nécessaire pour se préparer .....	87
<b>II - DES MESURES À PRENDRE POUR FACILITER L'INTERVENTION DE L'AUDITEUR EXTERNE</b> .....	<b>90</b>
A - La révision du calendrier d'arrêté et d'approbation des comptes .....	90
B - La prise en compte des ajustements d'audit.....	92
C - Faciliter l'accès de l'auditeur externe aux informations nécessaires à la formulation de son opinion.....	94
D - Adapter les normes d'audit à la situation locale .....	97
<b>CONCLUSION GÉNÉRALE</b> .....	<b>103</b>
<b>LISTE DES ABRÉVIATIONS</b> .....	<b>105</b>
<b>ANNEXES</b> .....	<b>107</b>



## Procédures et méthodes

Les rapports de la Cour des comptes sont réalisés par l'une des six chambres thématiques<sup>1</sup> que comprend la Cour ou par une formation associant plusieurs chambres et/ou plusieurs chambres régionales ou territoriales des comptes.

Trois principes fondamentaux gouvernent l'organisation et l'activité de la Cour ainsi que des chambres régionales et territoriales des comptes, donc aussi bien l'exécution de leurs contrôles et enquêtes que l'élaboration des rapports publics : l'indépendance, la contradiction et la collégialité.

**L'indépendance** institutionnelle des juridictions financières et l'indépendance statutaire de leurs membres garantissent que les contrôles effectués et les conclusions tirées le sont en toute liberté d'appréciation.

**La contradiction** implique que toutes les constatations et appréciations faites lors d'un contrôle ou d'une enquête, de même que toutes les observations et recommandations formulées ensuite, sont systématiquement soumises aux responsables des administrations ou organismes concernés ; elles ne peuvent être rendues définitives qu'après prise en compte des réponses reçues et, s'il y a lieu, après audition des responsables concernés.

**La collégialité** intervient pour conclure les principales étapes des procédures de contrôle et de publication. Tout contrôle ou enquête est confié à un ou plusieurs rapporteurs. Le rapport d'instruction, comme les projets ultérieurs d'observations et de recommandations, provisoires et définitives, sont examinés et délibérés de façon collégiale, par une formation comprenant au moins trois magistrats. L'un des magistrats assure le rôle de contre-rapporteur et veille à la qualité des contrôles.

\*\*

L'article 110 de la loi n° 2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République dispose que : « *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. 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* » et doit faire l'objet « *d'un bilan définitif au terme de huit ans à compter de la promulgation de la présente loi* ». Sur les 50 collectivités qui avaient fait acte de candidature, 25 ont été retenues pour l'expérimentation. Leurs représentants ont signé avec le Premier président une convention qui décrit la prestation que les juridictions financières fournissent à chaque entité en termes d'accompagnement et de préparation, depuis le début de l'expérimentation (en 2017) jusqu'à la fin des travaux (en 2023).

À partir de ces conventions, les travaux des juridictions financières ont été conduits par une formation interjuridictions, comprenant trois chambres de la Cour et l'ensemble des chambres régionales des comptes, créée par l'arrêté du Premier président n° 16-950 du 6 décembre 2016. En outre, la gouvernance de l'expérimentation a été complétée par une commission consultative qui regroupe les grandes associations nationales d'élus, le conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP), la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes, l'Ordre des Experts Comptables et le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C), ainsi que les administrations concernées.

---

<sup>1</sup> La Cour comprend aussi une chambre contentieuse, dont les arrêts sont rendus publics.

La formation interjuridictions a adopté les 25 diagnostics globaux d'entrée qui ont permis d'établir un état des lieux liminaire sur la situation de chacune des entités (2017), ainsi que les 176 rapports d'audits ciblés sur des cycles ou processus comptables spécifiques, entre 2018 et 2020 (cf. annexe n° 6). Tous ces rapports ont été établis par des équipes communes à la Cour et aux chambres régionales (magistrats, vérificateurs, experts).

L'expérimentation a ensuite donné lieu à une certification expérimentale des comptes par des professionnels du chiffre, dont la conformité des travaux au cahier des charges établi par la Cour en 2019 a fait l'objet d'attestations de conformité, adressées aux ordonnateurs, établies en 2021 et 2022 par la formation interjuridictions. Enfin, l'arrêté précise que cette formation prépare les avis que la Cour doit rendre au Gouvernement conformément à l'article 110 de la loi du 7 août 2015. À ce titre, elle a établi le bilan intermédiaire de l'expérimentation, publié par la Cour en 2019, et le bilan final, objet du présent rapport.

\*

\*\*

Les observations qu'il présente ont été formulées à partir de l'ensemble des rapports adoptés tout au long de l'expérimentation, par trois rapports sur des sujets spécifiques et deux notes d'analyses transmises aux administrations concernées (cf. annexe n°7). Elles tiennent compte des observations écrites que certaines des collectivités expérimentatrices avaient adressées à la Cour au titre de leur propre bilan. Des entretiens préalables à la rédaction du rapport ont été conduits avec chacun des membres de la commission consultative ainsi que chacun des associés signataires des cabinets d'audit participant à l'expérimentation. Des questionnaires ont été adressés aux représentants des administrations concernées qui ont été auditionnés par la formation interjuridictions au titre de la procédure contradictoire.

Le projet de communication a été préparé, puis délibéré le lundi 28 novembre 2022, par la formation interjuridictions, présidée par M. Andréani, président de la quatrième chambre, et composée de Mme Mercereau, MM Belluteau, Sciacaluga conseillers maîtres, MM. Michaut, Lejeune, Advielle conseillers maîtres, présidents de chambre régionale des comptes, Mme Gaspari, M. Péhau, conseillers référendaires, présidents de chambres régionales des comptes, M. Héritier, conseiller référendaire, vice-président de chambre régionale des comptes, MM. Roquelet, Pagès, Sivré, présidents de section de chambre régionale des comptes, Mme Saj, MM. Monneron, Fonteneau, Wichegrod, Arbeltier premiers conseillers de chambre régionale des comptes, ainsi que de M. Vught, conseiller maître, rapporteur général de la formation commune, M. Danièle, rapporteur général adjoint, premier conseiller de chambre régionale des comptes, Mme Charley Grosjean, MM. Février et Arulandarajah en tant que rapporteurs, et M. Appia, conseiller maître, en tant que contre-rapporteur.

Il a été examiné le 6 décembre 2022 par le comité du rapport public et des programmes de la Cour des comptes, composé de M. Moscovici, Premier président, Mme Camby, rapporteure générale du comité, M. Andréani, Mme Podeur, M. Charpy, Mme Démier, M. Bertucci, Mme Hamayon et M. Meddah, présidents et présidentes de chambre, M. Lejeune et Mme Renet, président et présidente de chambre régionale des comptes et M. Gautier, Procureur général, entendu en ses avis.

Les rapports publics de la Cour des comptes sont accessibles en ligne sur le [site internet de la Cour et des chambres régionales et territoriales des comptes](#).

# Synthèse et avis de la Cour des comptes

## La fin de l'expérimentation

En application de l'article 110 de la loi NOTRe et en liaison avec les chambres régionales des comptes, la Cour a conduit l'expérimentation de la certification des comptes publics locaux et, plus généralement, des dispositifs destinés à assurer la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes des collectivités locales. Par sa durée et par son organisation, cette expérimentation fondée sur le volontariat de 25 collectivités a constitué une démarche vertueuse dont ont bénéficié l'ensemble des acteurs concernés, collectivités expérimentatrices, administrations, commissaires aux comptes et experts comptables.

La certification ou les autres modes de fiabilisation que les collectivités expérimentatrices ont confiés aux professionnels du chiffre ont confirmé, comme l'avait souligné la Cour dans son rapport sur le bilan intermédiaire de l'expérimentation, « *l'importance du chemin à parcourir pour que les états financiers fassent l'objet d'une certification avec ou sans réserves* », en même temps que l'intérêt du processus de certification.

Cet exercice a dû relever les défis que la Cour avait identifiés dans le cadre des diagnostics globaux d'entrée et lors des audits ciblés, qu'il s'agisse du périmètre des états financiers, de l'insuffisance des dispositifs de contrôle interne ou de l'incertitude sur les actifs des collectivités. Il a confirmé que des progrès seraient à accomplir afin de fiabiliser l'ensemble des cycles comptables, en particulier en matière d'actif immobilisé, de provisions et d'engagements hors bilan.

Cependant, les travaux des professionnels du chiffre, au cours de leurs campagnes de certification des exercices 2020 et 2021, ont conforté « *la dynamique de changement au sein des collectivités expérimentatrices pour revoir leur organisation financière, insuffler une culture de maîtrise des risques à l'ensemble des services* », dont la Cour avait fait état dans le bilan intermédiaire de l'expérimentation.

Les méthodes des certificateurs sont apparues de nature à faire progresser de façon significative la fiabilité des comptes locaux, quels que puissent être les résultats, parfois contrastés, obtenus par chacune des collectivités expérimentatrices. Il en va de même des modes alternatifs expérimentés, en dépit du degré d'assurance plus limité qu'ils procurent.

\*

L'expérimentation a montré que la fiabilité des comptes des collectivités locales devait substantiellement progresser pour atteindre l'objectif énoncé au second alinéa de l'article 47-2 de la Constitution : « *Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière* ».

La fiabilisation des comptes par un auditeur externe, qu'il s'agisse d'une certification ou d'un autre mode de fiabilisation, suppose de remplir plusieurs conditions préalables, notamment de méthode, pour que son intervention constitue un investissement utile pour la collectivité concernée. Les adaptations législatives et réglementaires à engager à cette fin seront d'une ampleur limitée, et la centralisation de l'information financière des collectivités territoriales dans des applications tenues par l'État facilitera les évolutions informatiques requises.

## **Pour être pleinement efficace, la certification suppose plusieurs évolutions comptables et de gestion**

### *Disposer d'un compte financier unique à l'échelle de l'entité, fiable et lisible par tous*

Les entités publiques locales ne disposent pas de comptes établis sur le périmètre de la personne morale, contrairement aux autres organismes du secteur public, mais sur chacun des segments budgétaires qu'elle institue. L'importance des budgets annexes – qui retracent surtout les activités industrielles et commerciales – et des flux réciproques entre ces budgets et le budget principal – qui retracent les activités administratives – conduit à présenter, dans de nombreuses entités, une situation financière incomplète, voire trompeuse. Disposer d'un compte financier unique, qui présente une information patrimoniale et budgétaire complète et agrégée, apparaît indispensable. Le législateur pourra envisager, dans un deuxième temps, la consolidation des comptes de chaque entité publique locale avec ceux des entités qu'elle contrôle.

De plus, les différentes composantes des comptes souffrent d'un manque de lisibilité en raison de l'absence d'explication des variations d'un exercice à l'autre et de la superposition de nombreuses annexes. Il convient de revoir les états qui composent les comptes dans leur ensemble. L'obligation de présenter un rapport de gestion contribuerait à en améliorer la lisibilité.

### *Faire évoluer le référentiel comptable et lui conférer une valeur réglementaire*

L'instruction budgétaire et comptable M57 a constitué le référentiel comptable retenu pour l'expérimentation, en l'absence d'un recueil des normes achevé et approuvé par voie réglementaire.

Sur un total prévu, à ce jour, de 22 normes, 18 ont été publiées. Elles représentent des avancées significatives pour traduire les principes comptables généralement appliqués, tout en tenant compte des spécificités du secteur public local. La première version du recueil n'a toutefois pas encore fait l'objet d'un arrêté des ministres chargés des comptes publics et des collectivités locales le rendant applicable au 1<sup>er</sup> janvier 2024, alors que ceci mettrait fin à la situation dans laquelle l'administration joue un rôle de normalisateur tout en assurant la responsabilité de teneur des comptes des collectivités locales.

Cette anomalie devrait être corrigée en particulier au regard de la mission confiée par le législateur au conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP), comité chargé de la « *normalisation comptable de toutes les entités publiques et privées exerçant une activité non marchande* ».

### *Des dérogations à supprimer ou à alléger*

Des dérogations importantes ont été accordées par la loi, ou par l'administration, à certaines collectivités, en fonction de leur nature ou de leur taille. Ces dérogations portent atteinte à la comparabilité des entités locales entre elles et à l'image fidèle de leurs comptes. Elles doivent être supprimées ou limitées, en particulier pour ce qui concerne le patrimoine de ces collectivités.

### *Rendre obligatoire la mise en place du contrôle interne*

Il serait pertinent que les collectivités locales aient l'obligation de mettre en œuvre un dispositif de contrôle interne, comme le prévoit, pour les autres entités publiques, le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique. Le déploiement d'un tel dispositif doit reposer sur un référentiel national tenant compte des tailles différentes des collectivités.

Par ailleurs, l'expérimentation a montré l'importance d'une impulsion politique pour conduire le changement et en assurer la transparence vis-à-vis des assemblées délibérantes. La mise en œuvre effective de la certification nécessitera d'y associer pleinement les élus.

### *Améliorer les performances d'Hélios*

*Hélios* est, depuis 2004, le système d'information national unique utilisé par la direction générale des finances publiques (DGFIP) pour tenir la comptabilité de toutes les entités publiques locales. L'expérimentation a été l'occasion d'évaluer les progrès nécessaires pour qu'*Hélios* contribue davantage à la fiabilisation des comptes.

Les contrôles intégrés à cette application contribuent à la détection automatisée des anomalies. La mise en place d'un protocole d'échange standard (PES) centralisant la transmission, en une seule fois, des données afférentes à l'actif immobilisé améliorerait la comptabilisation des actifs au titre des opérations d'inventaire.

Par ailleurs, en dépit des obligations réglementaires qui s'imposent de longue date à la DGFIP, de nombreux retraitements sont nécessaires pour identifier les écritures comptables d'une collectivité locale sous la forme d'un grand livre, sans assurance quant à leur exhaustivité. Le développement d'un fichier des écritures comptables limiterait ces retraitements et permettrait aux collectivités de satisfaire à l'obligation de produire un tel fichier en cas de contrôle de leurs activités industrielles et commerciales par l'administration fiscale.

### *Faciliter l'accès des collectivités et des auditeurs aux informations détenues par des tiers*

Des informations nécessaires à la fiabilisation des comptes des collectivités sont détenues par des tiers. Elles sont relatives, en particulier, aux immobilisations mises en concession ou mises à disposition, aux subventions d'investissement versées, aux recettes fiscales, aux charges d'intervention et aux fonds européens gérés par les régions.

Il est nécessaire de définir des règles d'échange d'information adaptées pour faciliter les travaux des auditeurs externes et pour éviter que le rapport d'opinion comprenne des réserves dites « *exogènes* », justifiées par l'absence d'information en provenance des tiers permettant de confirmer certains montants inscrits dans les comptes.

## **La certification devrait être rendue obligatoire pour les collectivités les plus importantes, à certaines conditions**

L'expérimentation a montré tout l'intérêt que pourrait présenter l'intervention d'un auditeur externe pour la qualité des comptes et, au-delà, pour celle de la gestion des collectivités.

La Cour est d'avis que la certification des comptes publics locaux devrait être rendue obligatoire pour les régions et les départements, ainsi que pour les autres collectivités, selon un ou des seuils qui tiennent compte de la forte concentration des enjeux financiers sur un petit nombre d'entités<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> 1 757 collectivités (soit 2,5 % des 66 454 entités du secteur public local) représentent 80 % du total des dépenses de fonctionnement des collectivités. Elles comprennent, notamment, l'ensemble des départements et des régions.

Pour les autres collectivités, la Cour préconise, du fait de la diversité des situations rencontrées dans le secteur public local, de prévoir la possibilité de recourir à des modes alternatifs à la certification, selon une palette de formules allant d'un examen limité annuel à une synthèse élaborée par le réseau de la DGFIP.

Afin de faciliter l'intervention d'un auditeur externe, et quel que soit le mode de fiabilisation retenu, les dispositions suivantes devraient être retenues.

#### *Adapter les règles habituelles de nomination des auditeurs externes*

Les modalités de nomination d'un auditeur externe doivent garantir son indépendance et son professionnalisme.

L'application de règles rigoureuses en matière de déontologie, de formation, de nomination des auditeurs est indispensable pour répondre aux exigences de la démocratie locale.

Le législateur pourrait utilement prendre en considération les pratiques existantes en matière d'audit des comptes publics locaux dans certains pays étrangers, notamment de l'Union européenne, pour définir les solutions les plus adaptées.

#### *Faciliter l'intervention du professionnel du chiffre dans le processus d'arrêté et d'approbation des comptes*

Le calendrier légal et réglementaire d'arrêté des comptes a constitué une difficulté au cours des deux années de certification expérimentale, s'agissant en particulier du respect des dates butoirs qui en découlent aux différentes étapes des travaux de certification. Ce constat suggère d'assouplir ce calendrier, afin, notamment, de prendre en compte les incidences des échéances électorales.

La loi autorise l'organe délibérant, détenteur du pouvoir budgétaire, à adopter la dernière décision modificative du budget de l'année précédente au plus tard le 21 janvier de l'année suivante. Dans ces conditions, les ajustements proposés par un auditeur externe afin de parvenir à une image fidèle des comptes sont difficiles à effectuer après cette date, les éventuels crédits budgétaires nécessaires n'ayant pu être préalablement rectifiés.

Afin de ne pas limiter la portée des travaux de révision des comptes, qui doivent pouvoir conduire à opérer des corrections avant la clôture, plusieurs solutions législatives sont envisageables, dont l'octroi d'une délégation de l'organe délibérant à l'ordonnateur pour prendre en compte les ajustements nécessaires après la journée complémentaire.

#### *Disposer d'un référentiel d'audit propre au secteur public local*

L'expérimentation a également conduit la Cour à s'interroger sur la pertinence du référentiel d'audit actuel, fondé essentiellement sur les conditions du secteur privé. L'application des dispositions du code de commerce aux collectivités locales s'accorde mal avec le caractère public des réunions des assemblées délibérantes et l'obligation de mettre à disposition du public la plupart des documents relatifs aux décisions prises par les assemblées.

Une adaptation des normes d'audit aux spécificités des collectivités locales est nécessaire pour assurer la cohérence des travaux des auditeurs externes et la lisibilité de leurs opinions auprès des tiers intéressés, élus et citoyens. En outre, ce référentiel devrait préciser les notions de régularité, de sincérité et d'image fidèle en fonction desquelles se prononcent les auditeurs externes.

Cette adaptation devrait être confiée à des acteurs garants de la fiabilité des comptes du secteur public local n'ayant pas la responsabilité d'élaborer les normes d'audit.

*La nécessité d'un temps de préparation et d'une mise en œuvre progressive*

L'expérimentation a montré qu'une seule des collectivités concernées était parvenue, au terme de sept années de mobilisation et malgré un suivi annuel par les juridictions financières, puis par les professionnels du chiffre, à achever le déploiement d'un dispositif de contrôle interne suffisamment complet pour garantir une maîtrise des risques de l'ensemble des cycles comptables.

Or, la démarche de fiabilisation est fortement tributaire de la maturité et de l'efficacité du contrôle interne. Un diagnostic global débouchant sur un plan d'action est nécessaire pour orienter la gestion comptable et financière par les risques. Il permettra également aux auditeurs externes de préparer *in situ* et de dimensionner leurs interventions en vue d'une généralisation de dispositifs de fiabilisation.

Cette généralisation pourrait s'effectuer selon le schéma retenu pour la certification des comptes des établissements publics de santé, par vagues successives définies par les administrations concernées et d'une durée n'excédant pas cinq années après la promulgation de la loi.

**Le rôle que pourraient jouer les juridictions financières**

La mission de certification ou de fiabilisation des comptes publics locaux ne saurait, en raison du nombre des audits à conduire et de l'ampleur des moyens requis, être réalisée par les juridictions financières. L'expérience acquise durant l'expérimentation leur permettrait néanmoins d'apporter leur soutien à la mise en place de la certification :

- en pilotant l'élaboration d'une norme d'audit adaptée aux collectivités locales confiée aux membres de la « commission consultative » instituée en 2017 (administrations – DGFIP, direction générale des collectivités locales - DGCL – associations nationales d'élus, conseil de normalisation des comptes publics, Haut conseil du commissariat aux comptes, Compagnie nationale des commissaires aux comptes, Ordre des experts-comptables) ;
- en contribuant à élaborer le cahier des charges des diagnostics préalables que devront réaliser les entités engageant une démarche de certification.

Plus largement, les juridictions financières continueront à exercer la responsabilité du contrôle des comptes et de la gestion des collectivités que leur confie la loi – mission plus large que la certification et distincte de celle-ci. Dans ce cadre, elles prendront connaissance des travaux réalisés par les auditeurs externes et en tiendront compte, le cas échéant, pour l'exercice de leur mission propre.

\*

La Cour des comptes, au terme de l'expérimentation de la certification des comptes publics locaux à laquelle elle a procédé, est d'avis que :

- l'intervention d'un auditeur externe est souhaitable et utile pour assurer la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes publics locaux ;
- la certification des comptes publics locaux devrait être rendue obligatoire pour les collectivités les plus importantes et que des modes de fiabilisation des comptes moins complets devraient être prévus pour tenir compte de la diversité des situations des collectivités ;
- la mise en œuvre de cette obligation devrait être progressive – de deux à cinq ans – pour tenir compte de l'ampleur des évolutions comptables et de gestion à accomplir, afin qu'elle bénéficie pleinement aux collectivités concernées.

Enfin, la Cour est d'avis qu'il serait dommageable que l'expérimentation dont le législateur lui a confié la conduite sur une longue période ne débouche pas sur des avancées significatives pour améliorer la fiabilité des comptes locaux, et ce, quelles que soient les modalités retenues et quelle que soit la taille des collectivités.

Ainsi, l'expérimentation a montré qu'à partir d'un cadre législatif et réglementaire quasiment inchangé, les collectivités expérimentatrices ont su passer d'une gestion de leurs finances essentiellement budgétaire à une approche patrimoniale. Elles ont su identifier les risques qui s'attachent à la gestion comptable, les évaluer et mettre en place des dispositifs de contrôle interne qui, même inachevés, ont permis de sécuriser de nombreux processus de gestion. Il s'agit d'une avancée très significative, dont les juridictions financières avaient, de longue date, souligné la nécessité. Il n'existe aucun obstacle de fond ni de procédure à ce que ces bénéfices, mis en lumière par l'expérimentation, soient étendus à l'ensemble des collectivités locales.

# Introduction

## Contexte

L'article 47-2 de la Constitution dispose que « *les comptes des administrations publiques sont réguliers<sup>3</sup>, sincères<sup>4</sup>. Ils donnent une image fidèle<sup>5</sup> du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière* ».

Les comptes de la majeure partie des administrations publiques sont, en conséquence, soumis à une obligation de certification. La certification est une opinion écrite et motivée sur les comptes annuels d'une entité qu'un auditeur externe formule sous sa propre responsabilité. Cette opinion peut être assortie de réserves, conclure à une impossibilité ou à un refus de certifier. En 2021, les trois quarts des 1 475,6 Md€ de charges de fonctionnement des administrations publiques<sup>6</sup> sont certifiés, soit par la Cour, soit par un commissaire aux comptes. Les entités publiques dont les comptes ne sont certifiés ni par la Cour des comptes, ni par un auditeur externe, relèvent essentiellement du secteur public local<sup>7</sup>.

Cette absence de contrôle par un tiers externe diffère de la pratique en vigueur dans nombre de pays au niveau de développement économique et social comparable à celui de la France, en particulier en Europe.

### **La démarche d'audit externe des comptes locaux dans les pays développés**

Les dispositifs d'audit externe des comptes des entités publiques locales en vigueur dans les pays développés se caractérisent par leur diversité, qu'il s'agisse de la nature des vérifications opérées ou des catégories d'entités publiques locales contrôlées (municipalités ou communes, provinces ou régions), selon l'organisation administrative et territoriale de chaque État.

Quelques pays européens ou d'Amérique du Nord (Canada, États-Unis) ont recours à la certification des comptes par un auditeur externe pour une partie de leurs collectivités territoriales, à l'exception notable de l'Allemagne et de la France. L'Espagne présente un système qui s'en rapproche, sans être pour autant assimilable à une certification suivant les normes internationales d'audit.

<sup>3</sup> La régularité est la conformité aux règles et normes comptables en vigueur (Conseil de normalisation des comptes publics, « *Cadre conceptuel des comptes publics relevant de la comptabilité d'exercice* », avis n°2016-02 du 4 juillet 2016).

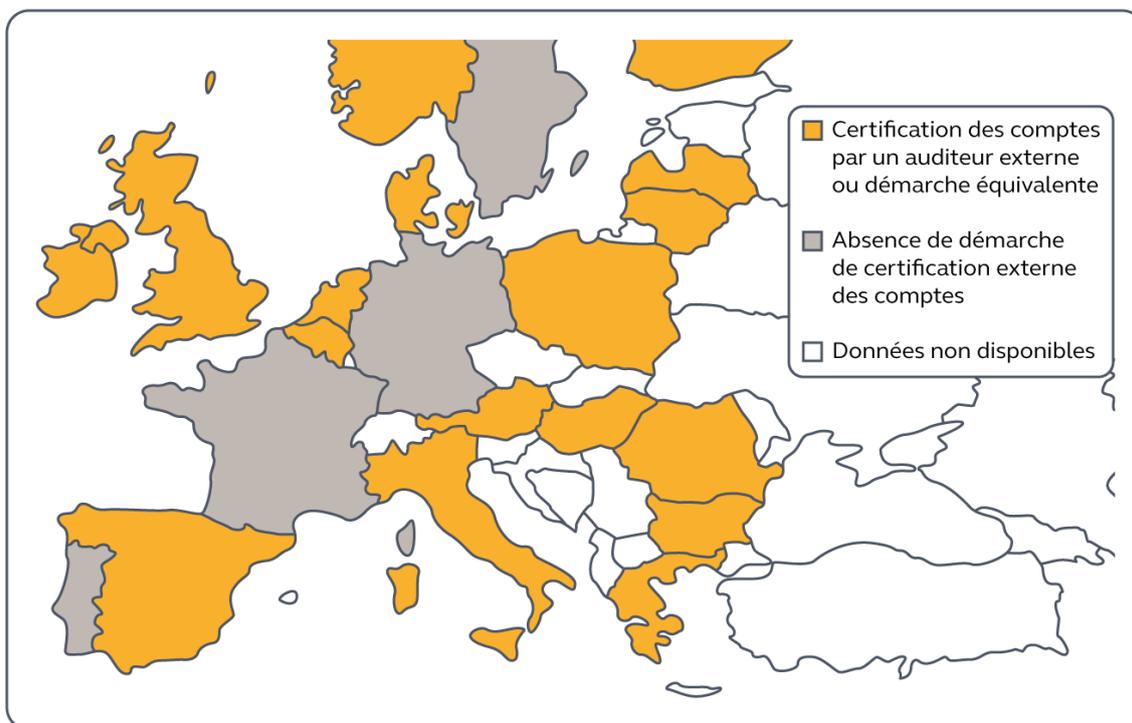
<sup>4</sup> La sincérité est l'application de bonne foi des règles et des procédures comptables en fonction de la connaissance que les producteurs des comptes ont de la réalité et de la nature des opérations enregistrées en comptabilité (CNoCP, même source).

<sup>5</sup> L'information présente une image fidèle des opérations et autres événements quand elle donne à l'utilisateur des comptes la meilleure représentation possible (CNoCP, même source).

<sup>6</sup> Dépenses totales des administrations publiques en 2021, cf. <https://www.insee.fr/fr/statistiques>.

<sup>7</sup> Cour des comptes, *La qualité des comptes des administrations publiques – Synthèse des rapports des commissaires aux comptes (exercices 2014 à 2016)*, mai 2018.

### Carte n° 1 : la démarche d'audit externe des comptes locaux au sein de l'UE



Source : R. Chauvel, *Le contrôle externe des comptes et de la gestion des collectivités locales dans l'Union Européenne*, février 2020

### Panorama financier du secteur public local

Le secteur public local représentait, en 2021, 113 557 comptabilités, pour 66 454 entités juridiques différentes. Leur statut juridique et leur champ de compétences sont variés, qu'il s'agisse des régions, spécialisées dans le domaine économique, des départements, dans le domaine social, ou des intercommunalités qui exercent les compétences que leur transfèrent les communes, unique catégorie de collectivités à détenir une compétence générale. Certains établissements publics de coopération intercommunale sont spécialisés dans la gestion des transports, de l'irrigation, de l'eau et de l'assainissement, ou dans la distribution d'énergie.

**Tableau n° 1 : répartition des produits et des charges de fonctionnement par nature d'entités publiques locales (en Md€)**

En 2021 (M€)	Nombre	Dépenses de fonctionnement	Recettes de fonctionnement	Résultat net
Régions	14	28 530	31 941	3 411
Départements	95	65 701	73 594	7 893
Communes	32 883	82 529	93 187	10 658
EPCI	1 256	45 012	50 440	5 428
Syndicats	8 852	15 269	17 523	2 254
Autres collectivités	23 354	34 774	36 188	1 414
Total	66 454	271 815	302 873	31 058

Source : Cour des comptes

Les recettes cumulées de fonctionnement représentaient près de 303 Md€ en 2021, pour un résultat net de 31 Md€. Le tableau ci-dessus montre la dispersion importante des ressources financières entre les différents acteurs, avec au premier chef les communes, puis les départements. La catégorie des autres « collectivités » regroupe principalement les services départementaux d'incendie et de secours (SDIS), les centres communaux d'action sociale (CCAS) et des entités particulières, telles qu'Île-de-France Mobilités (IDFM), qui dispose de 10 Md€ de recettes de fonctionnement<sup>8</sup>.

Leur situation patrimoniale est également assez diverse.

**Tableau n° 2 : situation patrimoniale des entités publiques locales (en Md€)**

Actif	2021			2020	Variation	Passif	2021	2020	Variation
	Brut	Amortissements / dépréciations	Net	Net	Variation		Net	Net	Variation
Immobilisations incorporelles	379,71	- 89,02	290,70	280,95	9,74	Fonds propres hors subvention	- 1 037,89	- 1 005,27	- 32,63
Immobilisations corporelles	1 126,24	- 120,41	1 005,83	975,10	30,73	Subventions d'investissement	- 218,94	- 208,54	- 10,40
dont réseaux et voiries	359,71	- 8,32	351,39	344,08	7,31				
Immobilisations financières	18,90	-	18,90	17,94	0,96	Provisions pour risques et charges	- 2,93	- 2,66	- 0,27
Droits de retour relatifs aux biens mis à disposition ou affectés	65,85	-	65,85	63,97	1,88				
Trésorerie	62,00	-	62,00	56,12	5,88	Dettes financières	- 183,56	- 178,35	- 5,21
Créances et autres comptes	23,96	- 1,10	22,77	23,06	- 0,30	Autres dettes	- 22,73	- 22,34	- 0,39
<b>Total</b>	<b>1 677</b>	<b>- 211</b>	<b>1 466</b>	<b>1 417</b>	<b>49</b>	<b>Total</b>	<b>- 1 466</b>	<b>- 1 417</b>	<b>- 49</b>

Source : Cour des comptes, d'après les données DGFIP

Le bilan de l'ensemble des entités publiques locales représentait, fin 2021, un total de 1 466 Md€, contre 1 417 Md€ en 2020 (+ 3,4 %)<sup>9</sup>. Il est majoritairement composé, à l'actif, des immobilisations corporelles (69 %) et des immobilisations incorporelles, c'est-à-dire essentiellement des subventions d'investissement versées (20 %). Le faible niveau d'amortissement de ces actifs (14 %) s'explique par le caractère optionnel de l'amortissement pour une partie substantielle du patrimoine, en particulier les réseaux et voirie.

La contrepartie de ces actifs correspond aux fonds propres (71 %) et aux subventions d'investissement reçues pour les financer. Les dettes financières représentaient 184 Md€ (13 %), en augmentation de 3 % en 2021.

<sup>8</sup> Le résultat présenté diffère de celui que la Cour commente dans ses rapports sur les finances locales, en raison de l'intégration des écritures d'inventaire. Ces dernières correspondent à l'amortissement des biens contrôlés par les entités, au rattachement des dépenses et recettes à l'exercice et à la constitution de provisions pour couvrir les risques propres aux entités publiques locales, qui tiennent, en effet, une comptabilité en droits constatés. Cf. Cour des comptes, Rapport sur la situation financière et la gestion des collectivités territoriales et de leurs établissements publics, fascicule 1, juillet 2022, annexe n° 1. Le résultat réel de fonctionnement de 2021 représentait 41,4 Md€ (contre 31,1 Md€ en droits constatés), et 35 Md€ en 2020 (contre 26,3 Md€ en droits constatés).

<sup>9</sup> L'annexe n° 4 présente une situation patrimoniale similaire pour les principales catégories de collectivités.

Cette situation patrimoniale consolidée est supérieure en volume au bilan de l'État, dont le total représentait 1 223 Md€ en 2021. Le bilan de l'État diffère grandement, du fait d'un montant bien moindre d'actif immobilisé (537 Md€) et d'un financement du patrimoine assuré principalement par l'endettement (2 189 Md€). Le contexte des administrations publiques locales diffère ainsi grandement de l'État.

## **L'expérimentation de dispositifs de fiabilité des comptes locaux**

### *La loi NOTRÉ*

En vertu de l'article 110<sup>10</sup> de la loi du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République (dite loi NOTRÉ), 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, afin d'établir, notamment, les conditions préalables et nécessaires à une certification des comptes du secteur public local, dont la généralisation – ou celle de modes de fiabilisation alternatifs propre à fournir une assurance sur les comptes – permettra, à terme, à l'ensemble des administrations publiques de se conformer aux dispositions de l'article 47-2 de la Constitution.

### *Les collectivités expérimentatrices*

La liste des entités expérimentatrices volontaires a été fixée par arrêté interministériel<sup>11</sup>. Représentative de la diversité institutionnelle du secteur public local, elle compte vingt-cinq entités désignées dans le présent rapport sous l'appellation générique de « *collectivités* » (deux régions, six départements, dix communes, six établissements publics de coopération intercommunale et un syndicat).

Leur taille est très différente, puisque la plus grande, la Ville de Paris, compte 2,2 millions d'habitants, emploie 55 000 agents et a un budget de fonctionnement de 7 Md€, tandis que la plus petite, la commune de Fournels (Lozère), compte 364 habitants et a un budget de 0,5 M€. Toutes les catégories de collectivités territoriales et de groupements y sont représentées, à l'exception des communautés urbaines. La liste comprend au moins une entité expérimentatrice par région métropolitaine, et trois collectivités ultra-marines.

Comme prévu par la loi, une convention a été conclue avec chacun des ordonnateurs des collectivités figurant dans l'arrêté pour définir les modalités de mise en œuvre de l'expérimentation, complétée par un avenant consacré aux modalités de réalisation d'une certification conventionnelle expérimentale ou de dispositifs alternatifs par un auditeur externe.

### *Les premiers constats du bilan intermédiaire*

Le bilan intermédiaire soulignait, au vu des diagnostics globaux d'entrée réalisés en 2017, l'importance du chemin à parcourir, y compris dans les plus grandes des collectivités, pour que les comptes puissent être certifiés sans réserve par un auditeur externe. Ces diagnostics étaient dans le prolongement des nombreux rapports émis par les chambres régionales des comptes dans le cadre du contrôle des comptes et de la gestion des collectivités locales, faisant état de défaillances importantes dans ce domaine. Ils ont mis en évidence les chantiers à ouvrir et permis d'engager une dynamique favorable à la mise en place d'une culture de contrôle interne et d'un processus de fiabilisation des comptes.

---

<sup>10</sup> Cf. annexe n° 1.

<sup>11</sup> Arrêté du 10 novembre 2016 fixant la liste des entités territoriales et groupements admis à intégrer le dispositif d'expérimentation de la certification de leurs comptes ; détail en annexe n° 2.

Un premier point important concernait le périmètre des états financiers, et donc celui de l'entité comptable, qui ne doit pas dépendre de choix d'architecture budgétaire, tels que la constitution de budgets annexes. De fait, la présentation actuelle des comptes par segment budgétaire ne permet pas de rendre fidèlement compte de la situation financière de chaque entité locale.

La création d'un dispositif de contrôle interne comptable et financier constituait un deuxième chantier important, dont les diagnostics ont montré l'urgence. Il n'existait que peu de dispositifs de maîtrise des risques associés ou de structures dédiées au contrôle interne. Les processus de gestion, à commencer par les plus significatifs (la chaîne de la dépense et des recettes diverses, l'actif immobilisé, etc.) étaient insuffisamment formalisés et contrôlés.

La fiabilisation des comptes devait faire l'objet de mesures rapides et d'envergure. De tous les cycles comptables, l'actif immobilisé est celui pour lequel les progrès à accomplir sont les plus importants et les plus complexes, un double enjeu portant sur sa consistance physique, en l'absence d'inventaire physique et de suivi des sorties d'immobilisations, et sur la justification de sa valeur comptable. Un effort soutenu était requis, avant l'échéance de l'expérimentation, pour d'autres cycles comptables (produits de fonctionnement, stocks, provisions pour créances anciennes ou pour risques et charges, engagements hors bilan).

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

Ces constats ont confirmé le besoin d'une expérimentation d'une durée suffisamment longue pour enregistrer des progrès et remplir les conditions nécessaires à une amélioration rapide et soutenue de la fiabilité des comptes locaux.

### *Le bilan final*

Conformément au dernier alinéa de l'article 110 de la loi NOTRé, l'expérimentation fait l'objet d'un bilan intermédiaire au terme des trois premières années, puis d'un bilan définitif au terme de huit ans à compter de la promulgation de la loi. Ces bilans sont établis sous la forme d'un rapport du Gouvernement au Parlement, accompagné des observations des collectivités expérimentatrices et de la Cour des comptes. La réalisation du présent rapport, qui rassemble les observations de la Cour, a été anticipée par rapport à la date fixée pour la fin de l'expérimentation (8 août 2023), afin de permettre son examen par le Parlement en temps utiles.

En l'état du droit, en effet, l'article 110 de la loi NOTRé cessera de produire ses effets en août 2023. Il est hautement souhaitable qu'avant cette date un dispositif juridique soit mis en place *a minima* pour les vingt-cinq entités expérimentatrices et, si possible, pour l'ensemble du secteur public local.

\*

Le rapport présente les constats portés par la Cour depuis la parution du bilan intermédiaire, soit au cours de la période 2018-2022 (chapitre I). Il expose les raisons pour lesquelles la fiabilisation des comptes locaux est nécessaire (chapitre II), avant d'examiner les conditions, notamment de méthode, qui faciliteraient l'intervention d'un auditeur externe (chapitre III).



# **Chapitre I**

## **2018-2023 : une seconde phase décisive**

### **de l'expérimentation**

#### **I - Les audits ciblés (2018-2020)**

##### **A - La programmation**

Afin de permettre à la Cour d'apprécier les voies d'une amélioration de la fiabilité des comptes du secteur public local, les diagnostics globaux d'entrée ont été approfondis au cours de la période 2018 à 2020, par la réalisation d'audits ciblés effectués par les juridictions financières.

Ces audits ont été organisés autour des quatre thèmes retenus par le législateur : la nature des états financiers, les normes comptables applicables, le déploiement du contrôle interne comptable et financier et les systèmes d'information. Ils ont inclus des vérifications sur pièces et sur place, se traduisant, le cas échéant, par des propositions de corrections adressées aux collectivités expérimentatrices.

Vingt-trois thèmes d'audit ont été définis, dont vingt portaient sur des processus de gestion et trois sur d'autres thèmes, tels que la constitution du dossier permanent, du dossier de clôture, le déploiement du dispositif de maîtrise des risques ou le suivi des recommandations des diagnostics globaux d'entrée.

Ces thèmes ont été traités durant les années 2018 et 2019 auprès de certaines entités, choisies en fonction de leur nature, du niveau de risques associé à chaque thème selon les diagnostics globaux d'entrée, du calendrier de production des normes comptables établi par le CNoCP et des moyens disponibles pour conduire et réaliser ces travaux.

L'actif immobilisé, qui est apparu comme présentant le plus de risques à l'issue des diagnostics d'entrée, est le processus qui a été examiné dans le plus grand nombre de cas (onze collectivités). À l'inverse, le thème du résultat exceptionnel, pour lequel aucun risque particulier n'a été identifié, n'a été examiné qu'à trois reprises.

En outre, un suivi des recommandations émises dans le cadre du diagnostic global d'entrée et des examens ciblés ultérieurs a été réalisé en 2018 et en 2020, afin d'évaluer les progrès accomplis par chaque collectivité durant les deux années et demi d'audits ciblés et d'actualiser l'information à la veille de la phase suivante de la certification expérimentale.

Chacun des audits a été réalisé par une équipe composée de magistrats et de vérificateurs des chambres régionales des comptes, ainsi que d'experts de certification de la Cour. Ils ont tous été examinés par une formation unique, commune à la Cour et aux chambres régionales des comptes, afin d'assurer l'unité de doctrine et l'équité de traitement entre chaque collectivité. Chaque rapport d'audit a été envoyé, puis notifié aux ordonnateurs. Une synthèse de l'ensemble de ces rapports a été établie à destination des administrations de l'État concernées (DGFIP, direction générale des collectivités locales - DGCL), qui pouvait contenir des recommandations à leur intention.

Le détail du programme pour les années 2018-2020 figure en annexe n° 6, ainsi que l'évaluation des moyens consacrés par les juridictions financières à l'expérimentation (cf. annexe n° 14).

## **B - L'approfondissement des constats des diagnostics globaux d'entrée**

Les rapports d'audit ciblés ont confirmé et consolidé les conclusions formulées à l'issue des diagnostics globaux d'entrée, qu'elles portent sur l'actif immobilisé, la comptabilisation des stocks, le respect du principe de prudence, la séparation des exercices ou les engagements hors bilan.

Ces rapports ont également permis d'ouvrir des perspectives à caractère plus général, pouvant intéresser l'ensemble des entités du secteur public local.

À l'issue des audits ciblés, l'évaluation des risques a évolué, par rapport aux diagnostics initiaux, pour deux cycles, relatifs aux stocks d'aménagement et à la trésorerie.

### **1 - Les collectivités expérimentatrices**

Les audits réalisés en 2018 et 2019 ont débouché sur 463 recommandations supplémentaires adressées aux collectivités expérimentatrices (dont 270 s'inscrivent dans le prolongement direct des diagnostics globaux d'entrée de 2017).

Un suivi des recommandations des diagnostics globaux d'entrée a été effectué en 2020, à la fin de la première phase d'expérimentation. Il a montré qu'en trois ans, la quasi-totalité des collectivités avaient constitué une structure chargée d'apporter un appui technique aux directions opérationnelles pour mener les travaux de formalisation de leurs procédures internes et de leurs cartes de risques.

Vingt collectivités disposaient d'instances de gouvernance et de pilotage qui semblaient adaptées pour conduire leur participation à l'expérimentation, impliquant *a minima* un élu ou le directeur général des services. Dix-sept collectivités avaient initié une carte des processus et une carte des risques financiers, même si celles-ci conservaient des insuffisances. Enfin, la quasi-totalité des collectivités avaient mis à jour leur carte des systèmes d'information.

De nombreux chantiers n'avaient toutefois pas encore été ouverts. Selon les déclarations des collectivités, sur les 388 recommandations émises à l'issue des diagnostics globaux d'entrée :

- 41 recommandations (11 %) avaient fait l'objet d'actions présentées comme significatives, contre 31 en 2018 ;
- 175 recommandations (45 %) avaient fait l'objet d'un début d'exécution, voire d'une mise en œuvre partielle, contre 73 en 2018 ;
- 172 recommandations (44 %) n'avaient pas encore donné lieu à une action, contre 284 en 2018.

Les avancées les moins marquées concernaient l'actif immobilisé, les provisions pour risques et charges, le correct rattachement des produits et charges à l'exercice ou le recensement, encore à effectuer, des engagements hors bilan. Quinze collectivités n'avaient pas constitué de dossier permanent et de dossier de clôture en 2020.

Le suivi de ces recommandations effectué par les professionnels du chiffre, en 2022, montre une amélioration. Ainsi, sur les 388 recommandations émises à l'issue des diagnostics globaux d'entrée :

- 122 recommandations (31 %) ont fait l'objet d'actions, présentées comme significatives, *contre 41 en 2020* ;
- 202 recommandations (52 %) ont fait l'objet d'un début d'exécution, voire d'une mise en œuvre partielle, *contre 175 en 2020* ;
- 64 recommandations (16 %) n'ont pas encore donné lieu à une action, *contre 172 en 2020*.

Ces chiffres attestent des progrès accomplis par les collectivités, mais aussi du temps nécessaire au changement des pratiques administratives. Leur implication et leur taille variables expliquent une certaine hétérogénéité des coûts constatés durant cette période, qui vont de 0,03 à 0,3 M€ par an, représentant principalement les moyens humains mobilisés pour répondre aux sollicitations des juridictions financières ou mettre en œuvre les premières recommandations.

## 2 - Les administrations de l'État

La Cour a adressé 64 recommandations aux administrations de l'État (DGFIP, DGCL) portant notamment sur l'appui au déploiement du dispositif de contrôle interne des collectivités locales, sur la réduction des écarts constatés entre la réalité et les normes comptables existantes et sur des projets informatiques à mener à bien (cf. annexe n° 8)<sup>12</sup>. Elles visaient également des modifications législatives ou réglementaires préalables à une éventuelle généralisation de la certification ou de dispositifs alternatifs.

La plupart (69 %) n'ont pas été prises en compte pendant l'expérimentation, et seules huit recommandations (13 %) peuvent être considérées comme mises en œuvre<sup>13</sup>. Les administrations ont, notamment, produit un guide méthodologique relatif au contrôle interne des systèmes d'information, en décembre 2020, et une fiche préparatoire à la venue du certificateur. Elles ont audité deux applications métier (RMH et Opale), ce qui a conduit à leur arrêt ou à leur rénovation.

En revanche, les administrations n'ont pas réalisé d'études facilitant la justification de la valeur des actifs immobilisés, ni modifié le protocole d'échanges standardisés de deuxième version, dit PESv2, pour y inclure les données d'inventaire, ou transmis aux collectivités les éléments justifiant certains des produits fiscaux que la DGFIP leur notifie. Les recommandations portant sur la modification des instructions budgétaires et comptables, des référentiels de contrôle interne ou sur la production de fiches comptables explicatives proposées par la Cour ont été peu suivies. Au-delà des raisons techniques à la source de certains désaccords, les évolutions recommandées par la Cour reposaient sur l'examen d'un nombre restreint de collectivités dans un cadre pour l'heure expérimental, et à cadre juridique inchangé, dont l'expérimentation aura permis d'identifier les limites dans la perspective d'une généralisation de la certification ou de modes alternatifs de fiabilisation des comptes locaux.

---

<sup>12</sup> Des recommandations ont été formulées sur l'application *Hélios*, notamment pour la production d'un grand livre des écritures comptables ou d'un fichier des écritures comptables, qui font défaut, ou encore d'un flux PES inventaire pour synchroniser la transmission des mandats et titres avec les données relatives au patrimoine des entités locales.

<sup>13</sup> La DGFIP a indiqué que cinq recommandations complémentaires ont été mises en œuvre, mais la Cour n'a pas obtenu de documentation l'attestant.

---

## CONCLUSION

---

*Les audits ciblés ont été l'occasion d'approfondir les constats des diagnostics globaux d'entrée, de porter à l'attention des administrations centrales les obstacles à lever sur la voie de la certification expérimentale et de préparer la venue d'un auditeur externe. La méthodologie déployée par les équipes des juridictions financières était en tous points similaire à celle utilisée en matière de révision comptable, privée ou publique : examen de l'état du contrôle interne de chaque cycle assorti de recommandations et de sondages pouvant conduire à des demandes d'ajustements. Ces derniers n'ont toutefois pas été comptabilisés, du fait que les comptes des collectivités étaient approuvés au moment où les équipes des juridictions financières ont effectué leurs diligences.*

*Pour chaque collectivité, ce travail préparatoire a porté sur deux à trois cycles et a été réparti sur deux exercices. Le passage à la certification expérimentale, qui comporte la révision de tous les cycles sur une période limitée, a constitué un défi pour chacune des collectivités expérimentatrices.*

---

## II - La certification expérimentale (2020-2023)

### A - La conduite de l'expérimentation

Au cours de la deuxième phase de l'expérimentation, les juridictions financières ne sont plus intervenues directement auprès des services des collectivités expérimentatrices qui, comme prévu dans les avenants aux conventions signées par leurs ordonnateurs et le Premier président de la Cour des comptes, ont eu recours à un commissaire aux comptes, pour une prestation de certification conventionnelle dont le cahier des charges avait été défini par la Cour.

Les marchés ont été passés au cours de l'année 2020 par vingt-trois collectivités, dont vingt-et-une pour une certification des comptes. Une collectivité a choisi de recourir à un examen limité de ses comptes par un professionnel du chiffre, tandis qu'une autre a expérimenté la formule des attestations particulières. Une collectivité a décidé de ne faire certifier ses comptes à titre expérimental que pour deux exercices (2021 et 2022). Enfin, une commune aux moyens très limités a expérimenté un dispositif proposé et mis en œuvre par la DGFIP, tout en restant dans le cadre de l'expérimentation prévue par l'article 110 de la loi NOTRE.

#### 1 - Les caractéristiques des marchés de certification des comptes

Les professionnels du chiffre ont soumissionné en tant que commissaires aux comptes, en application des nouvelles dispositions de la loi PACTE<sup>14</sup> précisées par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) dans une note technique relative aux audits contractuels<sup>15</sup>. Ils se sont engagés à respecter le cahier des charges du marché défini par la Cour des comptes, qui inclut, notamment, la liste des diligences à mettre en œuvre, ainsi qu'un modèle de rapport. Il prévoit également trois rendez-vous par an entre l'ordonnateur et le certificateur, auxquels la Cour et le comptable public doivent être invités.

Les documents contractuels de chaque marché comprennent, notamment, un engagement du professionnel du chiffre à respecter les règles de déontologie, d'indépendance et de prévention de l'auto-révision<sup>16</sup>.

L'acte d'engagement définit le montant des honoraires de marché du professionnel du chiffre titulaire du marché. Ces honoraires représentent, en moyenne, 0,13 % des charges de fonctionnement de la collectivité. Ils sont inférieurs, en moyenne, de 54 % à ceux estimés par la CNCC avant appel d'offres, tels qu'ils figureraient dans le dossier de candidature à l'expérimentation.

---

<sup>14</sup> Loi du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises, dite loi PACTE.

<sup>15</sup> Cf. *Avis technique – audit contractuel dans une entité n'ayant pas désigné de commissaire aux comptes*, CNCC, octobre 2019.

<sup>16</sup> Une situation d'auto-révision peut être identifiée lorsque le professionnel du chiffre a fourni à l'entité auditée des services de conception ou de mise en œuvre de procédure de contrôle interne ou de gestion des risques en rapport avec la préparation de l'information financière.

**Tableau n° 3 : honoraires par taille de collectivités**

Montant du budget de fonctionnement compris entre :	Estimation des honoraires annuels par la CNCC	Honoraires moyens réels constatés
0 à 20 M€	inférieur à 30 000 €	28 000 €
20 M€ et 100 M€	30 à 150 000 €	46 000 €
100 M€ et 500 M€	150 à 350 000 €	116 000 €
500 M€ et 1Md€	350 à 450 000 €	114 000 €
1Md€ et 5 Md€	450 à 1 200 000 €	230 000 €
5 Md€ et 10 Md€	1 200 à 1 700 000 €	904 000 €

Source : actes d'engagement des commissaires aux comptes

Les honoraires sont toutefois variables selon le type de collectivités, comme le montrent les données du tableau suivant.

**Tableau n° 4 : honoraires par type de collectivité**

Type de collectivités	Honoraires en % des charges totales de fonctionnement :
Métropoles et régions	0,08 %
Départements	0,04 %
Communautés d'agglomérations	0,08 %
Communauté de communes	0,4 %
Communes	0,21 %

Source : actes d'engagement des commissaires aux comptes

Par ailleurs, si la Cour a connaissances des coûts externes liés à la certification (honoraires des commissaires aux comptes) et de ses propres coûts, les collectivités n'ont pas encore toutes fourni une analyse des coûts internes liés à cette démarche (cf. annexe n° 14), tandis que les administrations centrales n'ont pas mesuré l'ensemble des coûts induits par l'expérimentation.

Les premières évaluations font apparaître une certaine stabilité des moyens humains consacrés par les entités au cours de cette période (dont le coût va de 0,02 M€ à 0,2 M€ par an) et la fréquence d'un accompagnement par un prestataire externe.

## 2 - Quelques situations particulières

### a) *Le co-commissariat aux comptes*

L'association de deux cabinets concerne généralement des entités de taille significative. Les co-commissaires doivent, en application des normes d'exercice professionnel, se répartir équitablement les diligences d'audit et prévoir une revue croisée de leurs travaux respectifs.

Toutefois, une entité, quelle que soit sa taille, peut faire le choix de nommer deux cabinets. C'est le cas d'une collectivité, qui a retenu l'offre proposée par deux cabinets de commissariat aux comptes ayant candidaté conjointement à l'appel d'offres.

### b) La déontologie

Le cahier des clauses techniques particulières prévoit que le commissaire aux comptes ne se place pas dans une situation d'auto-révision susceptible de nuire à son indépendance, en réalité ou en apparence, telle que décrite aux articles 5 et 18 du code de déontologie des commissaires aux comptes<sup>17</sup>.

Toutefois, la Cour des comptes a constaté que pour l'une des collectivités, le certificateur avait antérieurement travaillé pour cette collectivité, lors d'une mission d'accompagnement dans la mise en œuvre du contrôle interne, ce qui le plaçait de fait dans une situation d'auto-révision.

Le cabinet n'aurait pas dû candidater à l'appel d'offres pour la certification des comptes de cette collectivité, qui n'aurait pas dû retenir cette candidature. La situation relevée par la Cour a été ensuite corrigée.

## 3 - Les opinions formulées par les auditeurs externes

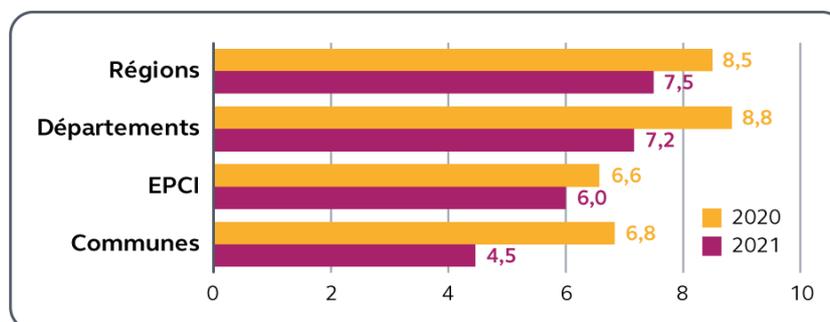
### a) Le récapitulatif des opinions

À l'issue de la campagne de certification des comptes de 2020 ayant concerné vingt-et-une collectivités<sup>18</sup>, les commissaires aux comptes avaient conclu à une impossibilité de certifier pour vingt d'entre elles. L'une avait fait l'objet d'une certification avec douze réserves. Les impossibilités étaient toutes justifiées par des limitations qui concernaient la quasi-totalité des cycles comptables, ce qui était cohérent avec les conclusions auxquelles était parvenue la Cour au terme de la phase préparatoire à l'intervention des commissaires aux comptes. Ces derniers n'avaient pas détecté d'autres difficultés comptables que celles relevées par la Cour.

Au titre de la campagne de certification des comptes de 2021 ayant impliqué vingt-deux collectivités, les commissaires aux comptes ont conclu à une impossibilité de certifier pour sept collectivités (33 %) et à une certification avec réserve pour les 14 autres (66 %).

Le graphique ci-dessous indique le nombre de réserves ou de motifs d'impossibilité de certifier portant sur les comptes de 2020 et de 2021.

**Graphique n° 1 : nombre moyen de réserves ou motifs d'impossibilité de certifier par type de collectivités**



Source : rapport sur les comptes annuels des commissaires aux comptes

<sup>17</sup> Code de déontologie modifié par le décret n° 2020-292 du 21 mars 2020.

<sup>18</sup> L'une des collectivités expérimentatrices n'a pas participé à l'expérimentation portant sur les comptes 2020.

Sous réserve de l'explicitation des critères retenus pour justifier le passage d'une impossibilité de certifier à une opinion avec réserves, une amélioration globale de la fiabilité des comptes des collectivités peut être constatée. Le tableau ci-dessous présente les principaux motifs de réserve ou d'impossibilité de certifier pour la deuxième année d'expérimentation.

**Tableau n° 5 : principaux motifs de réserves ou d'impossibilité de certifier**

Poste comptable	Part des collectivités concernées en 2021	Part des collectivités concernées en 2020
Produits de fonctionnement	100 %	100 %
Actif immobilisé	95 %	100 %
Fonds propres	50 %	100 %
Charges d'intervention	50 %	50 %
Engagements hors bilan	50 %	73 %
Provisions pour risques et charges	45 %	64 %
Immobilisations financières	27 %	45 %

Source : rapport sur les comptes annuels des commissaires aux comptes

L'évolution positive constatée dès le deuxième exercice résulte notamment d'efforts mis en œuvre par les collectivités pour répondre aux constats des auditeurs externes, en particulier sur les engagements hors bilan, mieux recensés, et sur les provisions pour risques et charges et les immobilisations financières, mieux évaluées. La fiabilisation des comptes dont les soldes résultent d'opérations parfois très anciennes nécessite des approfondissements, s'agissant, notamment, de l'actif immobilisé et des fonds propres.

En complément, des réserves portant sur l'usage de fonds européens ont concerné les deux régions expérimentatrices pour chacun des deux exercices. Une réserve relative au traitement comptable du revenu de solidarité active a été formulée pour tous les départements expérimentateurs et, pour la moitié d'entre eux, les rapports d'opinion comprenaient une réserve relative aux allocations versées par les maisons départementales des personnes handicapées.

Par ailleurs, la Cour a interrogé la CNCC sur certaines positions prises par les commissaires aux comptes au regard de leurs normes professionnelles, concernant, notamment, la formulation d'une réserve portant sur les produits de fonctionnement. La réponse de la Compagnie n'a pas clarifié tous les points soulevés.

#### *b) Impossibilité de certifier ou certification avec réserves ?*

Les rapports d'opinion des certificateurs ne permettent pas de tracer une ligne de démarcation précise entre l'« impossibilité de certifier » et la « certification avec réserves ».

En effet, les raisons mentionnées à l'appui d'une impossibilité de certifier ou d'une certification avec réserve sont diverses et des constats identiques, ou très proches, aboutissant dans certains cas à une opinion différente.

La CNCC fait valoir que l'exercice du jugement professionnel conduit à une individualisation des conclusions propre au métier de commissaire aux comptes et rappelle que les normes d'exercice professionnel (NEP) visent à assurer l'homogénéité des audits et des conclusions auxquelles ils conduisent. Elle souligne, toutefois, que les commissaires aux comptes doivent s'adapter à l'environnement de contrôle dans lequel ils exercent leur mission et qu'une standardisation de leurs pratiques n'est pas souhaitable, eu égard à la nature très variée des entités auditées.

Il reste que, dans le cas des collectivités locales, le rapport d'opinion s'adresse à une assemblée délibérante élue au suffrage universel, à laquelle le législateur a confié la mission de mettre en œuvre, dans le respect des équilibres financiers qu'il a établis, les compétences attribuées par la loi à la collectivité, l'ordonnateur n'agissant que par délégation de cette assemblée élue.

La question de l'intelligibilité de l'opinion prend, de ce fait, un relief particulier, tout autant que celle de sa comparabilité avec les opinions émises pour d'autres collectivités de la même catégorie, en particulier lorsque certains élus siègent dans plusieurs de ces entités.

### *c) L'image fidèle des comptes*

Les opinions des commissaires aux comptes mentionnent la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes, sans faire clairement la distinction entre ces trois termes : dès lors que les comptes sont réguliers au regard de l'instruction M57, ils sont considérés comme sincères et fidèles. Or, certaines spécificités du secteur local ne permettent pas de s'en tenir à ce constat.

À titre d'exemple, les neutralisations budgétaires des amortissements permettent aux collectivités d'améliorer artificiellement leur résultat. Si leur utilisation est bien régulière au regard de l'instruction M57, l'image fidèle s'en trouve affectée, dès lors que les incidences de ces neutralisations budgétaires sont significatives. Ainsi, l'une des entités expérimentatrices a comptabilisé, au titre de l'exercice 2021, 298 M€ de neutralisations budgétaires. Grâce à ce mécanisme, la collectivité a présenté un résultat positif de 142 M€. Sans ce mécanisme, le résultat aurait été négatif, à hauteur de 156 M€.

De même, la méthode de présentation des états financiers préconisée par la M57 consiste à établir, pour le seul budget principal, un compte de résultat, un bilan et une annexe qui contient les informations comptables relatives aux budgets annexes les plus significatifs. Pour l'une des collectivités expérimentatrice et au titre de l'exercice 2021, ces budgets annexes ont représenté 47 M€ de charges de fonctionnement dans les comptes du budget principal, soit 55 % du résultat de l'exercice (82 M€). Ces flux inter-budgets, qui n'ont pas de consistance juridique propre, viennent fortement diminuer le résultat de fonctionnement du budget principal, ce qui affecte directement l'image fidèle que doivent donner les comptes.

### *d) Le format du rapport sur les comptes annuels*

Le rapport du commissaire aux comptes ne répond pas pleinement aux attentes du secteur public local, lorsqu'il peut apparaître, parce qu'excessivement technique, peu lisible ou sibyllin aux élus membres de l'organe délibérant et aux citoyens. De plus, les rapports produits durant les deux premières années de la certification expérimentale fournissent des justifications peu développées à l'appui de certains motifs d'impossibilité de certifier.

La Cour avait préconisé un format de rapport permettant de mieux répondre aux attentes du secteur local. Ce rapport, inspiré de celui proposé par la CNCC pour les entités d'intérêt public, présente ainsi une synthèse rédigée spécifiquement à destination de l'organe délibérant. Ce modèle n'a malheureusement pas été suivi par les commissaires aux comptes.

La CNCC a, en particulier, estimé que le format de rapport proposé comportait des parties destinées, pour certaines, à l'organe délibérant, et pour d'autres à l'ordonnateur principal, ce qui explique que deux documents distincts, le rapport d'audit et une note de synthèse, aient été présentés séparément par les commissaires aux comptes. En outre, elle indique qu'au plan normatif, la justification des appréciations ne s'impose pas dans le cadre d'un audit contractuel (hors sociétés cotées) et qu'elle n'a pas à être développée dans le cadre d'un audit concluant sur une impossibilité de certifier.

Par ailleurs, contrairement à ce qui était prévu dans le cahier des charges, les commissaires aux comptes ne se référaient pas exclusivement à l'instruction M57. D'autres instructions régissant certains budgets annexes (M4 pour les services industriels et commerciaux, M22 pour les établissements sociaux et médico-sociaux), notamment, étaient parfois cités comme références normatives dans leurs rapports. Pour l'une des collectivités, le commissaire aux comptes a même scindé son rapport en deux parties distinctes, la première portant sur le budget principal et la deuxième sur les budgets annexes.

Ces approches différentes ont été permises, notamment, par l'absence de comptes agrégés et d'une instruction comptable unique pour l'ensemble des collectivités, qui nuisent à la lisibilité des comptes et des rapports d'opinion.

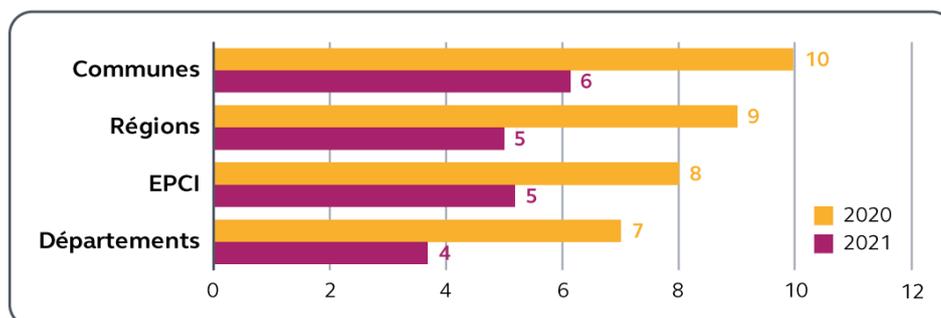
#### 4 - Une démarche innovante : les attestations de conformité au cahier des charges délivrées par la Cour

Lors de la phase de certification expérimentale, la Cour a effectué une revue des dossiers des commissaires aux comptes afin de donner un avis sur la conformité de leurs travaux aux dispositions du cahier des charges et aux normes d'exercice professionnelles. Ces attestations de conformité ne constituaient pas une opinion émise sur les états financiers établis par l'ordonnateur, et elles n'avaient ni pour objet, ni pour effet de valider ou d'infirmer l'opinion formulée par le commissaire aux comptes.

Si la Cour a conclu à une conformité globale des travaux pour l'ensemble des commissaires aux comptes dans le cadre de l'audit des comptes de 2020, elle a relevé en moyenne plus de huit motifs d'exception à la conformité au cahier des charges (entre un et dix-sept motifs selon les cas). À l'issue de la campagne d'audit des comptes de 2021, la Cour a conclu à une non-conformité globale des travaux des commissaires aux comptes pour l'une des collectivités, et à une conformité globale pour les autres. Elle a toutefois relevé en moyenne plus de cinq motifs d'exception à la conformité au cahier des charges (un à onze motifs selon les cas).

Le graphique ci-dessous illustre la répartition des cas de non-conformité selon les collectivités.

**Graphique n° 2 : nombre moyen d'exceptions à la conformité par type de collectivités**



Source : attestations de conformité émises par la Cour des Comptes

Le tableau qui suit présente les principaux points de non-conformité.

**Tableau n° 6 : principaux points de non-conformité**

Postes comptables	Part des collectivités concernées en 2021	Part des collectivités concernées en 2020
Trésorerie	96 %	59 %
Engagements hors bilan	70 %	55 %
Charges de personnel	39 %	23 %
Actifs immobilisés	22 %	23 %
Dotations et produits fiscaux	17 %	23 %

Source : attestations de conformité émises par la Cour des comptes

En particulier, les états comptables ne permettent pas, pour ce qui concerne la trésorerie, de faire le lien entre les soldes comptables et les soldes bancaires, alors que cette vérification était requise par le cahier des charges. Lors de la deuxième année de certification, si l'un des commissaires aux comptes a émis une réserve pour limitation sur le poste de trésorerie du fait de ce constat, les autres ont estimé que cette difficulté ne justifiait pas l'expression d'une réserve.

Par ailleurs, lors de la première année de la certification expérimentale, certains commissaires aux comptes n'avaient pas mis en œuvre de sondages pour auditer des postes comptables pour lesquels le contrôle interne était défaillant, sans pour autant démontrer que cette défaillance du contrôle interne avait une incidence comptable.

Les attestations de conformité ou de non-conformité laissent entière l'hétérogénéité relevée dans les travaux des certificateurs, à la fois en termes d'analyse des risques et de profondeur ou de qualité des diligences, malgré l'existence d'un référentiel plus contraignant que ce que prévoient les normes professionnelles.

Cette démarche de contrôle, qui fut utile pour apprécier la profondeur des travaux des certificateurs, n'a pas vocation à être étendue et pérennisée en raison des contraintes de calendrier qu'elle a fait peser sur les certificateurs et sur les juridictions financières.

En revanche, elle a montré l'utilité de disposer d'un cahier des charges commun pour garantir une forme d'homogénéité des travaux. Une telle pratique pourrait être retenue pour les travaux de fiabilisation préalables à l'intervention d'un auditeur externe, notamment sous la forme d'une norme d'audit spécifique.

## 5 - Les modalités d'approbation des comptes

Dans le cadre de la certification expérimentale, il était prévu que les rapports des commissaires aux comptes, ainsi que l'attestation de la Cour portant sur ces travaux, devaient être présentés à l'organe délibérant lors de l'approbation des comptes.

Pour l'approbation des comptes de l'exercice 2020<sup>19</sup>, seules quatorze collectivités avaient présenté le rapport du commissaire aux comptes à l'organe délibérant, et six collectivités lui avaient présenté l'attestation de la Cour.

Pour ces quatorze collectivités, le temps laissé aux commissaires aux comptes pour exposer leurs conclusions et celui dont les élus disposaient pour réagir ont été limités. Ce constat peut s'expliquer par la technicité des rapports des commissaires aux comptes, mais aussi par le fait que ces rapports n'ont pas été introduits par les ordonnateurs. Ces derniers ont, en effet, présenté les résultats du compte administratif avant son approbation par l'assemblée délibérante, comme le prescrit le code général des collectivités territoriales (CGCT).

Des progrès sont nécessaires pour que la certification des comptes apporte une contribution à la transparence de la gestion locale et, plus généralement, à la démocratie locale.

## **B - Les méthodes alternatives de fiabilisation**

### **1 - Des méthodes expérimentées avec les professionnels du chiffre**

#### *a) L'examen limité*

L'examen limité<sup>20</sup> est une méthode principalement utilisée, dans le secteur privé, pour obtenir une assurance sur des comptes arrêtés en cours d'année. Cette assurance, qualifiée d'assurance modérée, lui permet de formuler une conclusion selon laquelle il n'a pas relevé d'anomalies significatives dans les comptes pris dans leur ensemble. L'auditeur met en œuvre des procédures moins étendues que celles requises pour une certification annuelle, afin de confirmer la conformité des comptes au référentiel comptable qui leur est applicable. Des entretiens sont menés avec la direction, accompagnés de procédures analytiques et de sondages en fonction des risques identifiés préalablement.

L'examen limité débouche sur la remise d'un rapport à l'entité, qui fait état des observations ou des réserves de l'auditeur, dans un format semblable à celui d'une certification annuelle.

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.

#### *b) L'attestation particulière*

L'attestation particulière<sup>21</sup> consiste à mettre en œuvre les diligences similaires à celle d'une certification, mais pour un ou plusieurs cycles comptables seulement. Ce format permet de participer, mais de manière partielle, au processus de fiabilisation des comptes, tout en limitant les coûts liés aux honoraires des auditeurs.

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.

---

<sup>19</sup> Les informations relatives à l'exercice 2021 ne sont pas disponibles à date.

<sup>20</sup> Elle fait l'objet de développements dans la norme professionnelle 2400 des experts-comptables.

<sup>21</sup> Elle fait l'objet de développements dans la norme professionnelle 3100 des experts-comptables.

L'auditeur a conclu dans son rapport à une impossibilité de certifier les comptes 2020. La deuxième année, il a indiqué que les « *comptes spécifiques présent[aient] sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, [...] le patrimoine et la situation financière de la [collectivité]* ». Cette évolution ne traduit pas nécessairement une amélioration de la fiabilité des comptes de la collectivité, puisque les cycles audités n'ont pas été les mêmes sur les deux exercices.

## 2 - Des méthodes expérimentées par la DGFIP

Le comité national de fiabilité des comptes locaux<sup>22</sup> animé par la DGFIP a souhaité expérimenter des formules permettant la fiabilisation des comptes de certaines collectivités, autres que la certification. Ainsi, pour éviter un « *effet de seuil* » au terme de l'expérimentation de la certification des comptes locaux, deux expérimentations sont pilotées par la DGFIP : l'attestation de fiabilité et la synthèse de la « *qualité* » des comptes.

Ces méthodes convergent, de manière partielle, avec celles expérimentées par la Cour pour fournir un cadre de fiabilisation des comptes locaux, avec un niveau d'assurance qui diffère selon la taille de la collectivité et le dispositif qui lui est appliqué.

### a) L'attestation de fiabilité

L'attestation de fiabilité a pour objectif, selon la DGFIP, de formuler un avis sur la « *qualité* » des comptes limité à deux cycles sur les sept définis par l'administration centrale. Il démarre par un diagnostic avec mise en œuvre d'un plan d'action, suivi soit d'une attestation délivrée par un professionnel du chiffre, soit d'un audit conjoint de suivi. Il s'agit d'une démarche proche de celle de l'attestation particulière expérimentée par la Cour et décrite ci-dessus. Cette expérimentation de la DGFIP ciblait les collectivités de plus de 10 000 habitants.

Quarante-sept collectivités volontaires s'étaient engagées dans cette expérimentation en juin 2019, mais onze d'entre elles en sont sorties, à leur demande, ou ont souhaité s'inscrire dans un calendrier différent.

De plus, les collectivités se sont majoritairement orientées vers un « *audit conjoint de suivi* » pour réaliser un bilan des actions mises en œuvre : seules quatre collectivités ont déclaré opter pour l'attestation de fiabilité par un professionnel du chiffre. Cet « *audit conjoint de suivi* » consiste en un audit réalisé par un auditeur de la DGFIP et une personne ressource de la collectivité, et non plus par un professionnel du chiffre. Les constats sont présentés au moment du vote du compte de gestion et du compte administratif par l'assemblée délibérante.

Ce dispositif représente un coût significatif pour la DGFIP, évalué entre 38 (entités de moins de 10 000 habitants) et 87 jours d'auditeurs (entités de plus de 10 000 habitants).

Ces attestations incluent non seulement des constats, mais aussi des recommandations et des plans d'action. Toutefois, un certain nombre de diligences, qui semblent opportunes au regard des difficultés constatées lors de l'expérimentation, ne sont pas effectuées au titre de ces attestations, telles que la vérification du rattachement à l'exercice, des sondages sur les actifs ou l'audit des comptes de régies au 31 décembre<sup>23</sup>.

<sup>22</sup> Voir la [charte nationale relative à la fiabilité des comptes locaux](#). Présidé par le directeur général des Finances publiques (DGFIP) ou son représentant par délégation du ministre chargé des comptes publics, le comité est composé de représentants de plusieurs associations d'élus, de représentants de la DGFIP et de la DGCL, de membres des juridictions financières désignés par le Premier président de la Cour des comptes et d'experts, notamment l'Association Finances-gestion-évaluation des collectivités territoriales (AFIGESE).

<sup>23</sup> La DGFIP a précisé que, selon les cycles choisis, la vérification du rattachement à l'exercice, des sondages sur les actifs ou l'audit des comptes de régies au 31 décembre pouvaient ne pas être développés dans les travaux menés, mais que la logique du dispositif reposait bien sur une capacité d'option.

### *b) La synthèse de la « qualité » des comptes*

La synthèse de la « *qualité* » des comptes est un rapport écrit par le comptable public (ou le conseiller aux décideurs locaux - CDL) portant exclusivement sur la « *qualité* » des comptes de la collectivité pour l'exercice clos. Elle n'emporte pas d'assurance, dans la mesure où les travaux n'ont pas vocation à apprécier les dispositifs de contrôle interne mis en œuvre par l'ordonnateur.

Les travaux font l'objet d'une présentation par le comptable ou le CDL devant l'assemblée délibérante, ou devant la commission des finances, au moment de l'approbation des comptes. Cette présentation est précédée d'un échange avec l'ordonnateur.

Elle a été proposée initialement aux collectivités comptant 3 500 à 10 000 habitants. Limitée à six collectivités en 2020 (pour les comptes de 2019), la deuxième vague d'expérimentation conduite en 2021 (comptes de 2020) a concerné soixante-treize collectivités expérimentatrices, puis cent soixante-dix-neuf en 2022. Toutefois, quinze d'entre elles n'ont pas poursuivi jusqu'au terme de l'exercice (aucun travail produit pour quatre expérimentateurs) ou l'ont mené seulement de manière partielle (pas de présentation du rapport en assemblée délibérante ou commission des finances dans onze cas).

Cette synthèse porte sur six aspects : l'examen des postes du bilan, le respect du principe d'indépendance des exercices, l'examen des soldes comptables, le bilan du contrôle hiérarchisé de la dépense, le suivi des flux financiers réciproques et le bilan du contrôle interne comptable. Les constats formulés débouchent sur une appréciation que porte la DGFIP sur la « *qualité* » comptable, ainsi que sur des recommandations. Il a représenté en moyenne cinq jours de travail des équipes de la DGFIP.

La Cour a expérimenté ce dispositif pour l'une des collectivités expérimentatrices et conclu qu'il participe effectivement à la démarche de fiabilisation des comptes. Toutefois, afin d'améliorer la pertinence des travaux, un seuil de revue pourrait être fixé. Par ailleurs, la synthèse pourrait être enrichie par une revue analytique permettant d'identifier d'éventuelles anomalies. Enfin, un paragraphe de la synthèse pourrait porter sur les éléments significatifs du compte de résultat, au travers d'une revue des dotations et produits fiscaux, ou d'une revue des charges de personnel<sup>24</sup>.

La DGFIP envisagerait d'étendre ce dispositif à des communes de plus de 10 000 habitants. Si cette pratique contribue effectivement à la fiabilisation des comptes des petites collectivités de moins de 3 500 habitants, son application à des collectivités de plus grande taille doit faire l'objet d'une évaluation plus précise avant d'être généralisée, notamment au regard des moyens que la DGFIP peut y consacrer. Ainsi, la DGFIP a indiqué avoir étendu l'expérimentation de la synthèse de la « *qualité* » des comptes à 58 entités (communes ou EPCI) de plus de 10 000 habitants, en y incluant un état des lieux du dispositif de contrôle interne comptable et financier, sous forme d'un questionnaire complété par l'ordonnateur visant à présenter la situation de la collectivité en ce domaine, sans conduire cependant à l'émission d'un avis.

---

<sup>24</sup> La DGFIP a indiqué qu'elle expertisera ce point dans le cadre du prochain cycle d'expérimentation 2023 sur les comptes 2022.

La DGFIP prévoit la reconduction de l'expérimentation en 2023 (pour les comptes de 2022) auprès d'un panel élargi de collectivités locales, selon les modalités suivantes :

- au moins deux nouvelles collectivités expérimentatrices volontaires par département, de façon à tester la soutenabilité de l'exercice par le réseau de la DGFIP dans une perspective de déploiement pérenne ;
- absence de seuil en matière de population ou de critère tenant au type de collectivité, dans le but d'accueillir des collectivités de plus grande taille, des départements ou des régions ;
- poursuite de l'intégration du volet « contrôle interne » sous forme d'un état des lieux de l'existant pour les collectivités de la strate supérieure à 10 000 habitants.

## **C - Synthèse des enseignements tirés de l'expérimentation par les collectivités**

### **1 - Une appréciation globalement positive**

Les collectivités locales expérimentatrices ont transmis à la Cour leur propre bilan de l'expérimentation. Elles y soulignent les progrès permis par la démarche de certification, en termes de régularité des comptes, de prévention des risques et de transparence.

Ces améliorations concernent en particulier l'analyse des risques, qui couvre l'ensemble des risques comptables et financiers auxquels sont exposées les directions opérationnelles et la direction des finances de chaque collectivité. Cette approche est d'autant plus nécessaire que des transferts de compétences sont susceptibles d'affecter le périmètre de gestion d'une collectivité et de créer de nouveaux risques. Cette analyse est à l'origine des progrès constatés dans la mise en place d'un environnement de contrôle interne, puisqu'elle permet la formalisation des procédures et des contrôles.

Plus qu'une simple opinion, la certification est donc une démarche qui favorise la production d'une information financière enrichie et la modernisation de la gestion comptable et financière.

### **2 - Des difficultés à surmonter**

Toutefois, les collectivités observent que leurs comptes font l'objet de réserves qu'elles sont dans l'incapacité de lever par leur propre action, telles que celles formulées sur les recettes fiscales ou, pour les départements, sur le revenu de solidarité active (RSA), dont la gestion est assurée par les caisses d'allocations familiales.

Elles rappellent la nécessité d'achever le travail normatif en stabilisant le référentiel budgétaire et comptable M57 et en menant une réflexion sur le devenir des référentiels M4 et M22. Ces derniers peuvent aujourd'hui être perçus comme inadaptés, notamment pour comptabiliser les ajustements demandés par les commissaires aux comptes. Une évolution de ces référentiels, voire une généralisation du champ d'application de la M57 aux services à caractère industriel et commercial et aux services sociaux et médico-sociaux, est considérée comme souhaitable.

D'autres difficultés compliquent le processus de fiabilisation des comptes d'actifs immobilisés, telle que la présence de biens entrés anciennement dans le patrimoine, à une valeur qu'il est souvent difficile de justifier.

En termes normatifs, les collectivités soulignent la difficulté que représente la comptabilisation de provisions qui n'étaient pas identifiées jusqu'à présent, du fait de leur impact sur le budget. Elles estiment que les normes comptables devraient permettre de comptabiliser ces provisions sans aucun impact budgétaire, au moins la première année de la certification.

Par ailleurs, le calendrier actuel ne permet pas d'intégrer pleinement les conclusions du commissaire aux comptes, notamment en termes de comptabilisation des ajustements, en raison de l'impossibilité d'ouvrir de nouveaux crédits après le 21 janvier de l'année suivant l'exercice sous revue. Certaines collectivités proposent donc des assouplissements aux règles budgétaires afin que toute demande d'ajustement à l'initiative du commissaire aux comptes puisse être prise en charge par l'ordonnateur sur la base d'une simple décision dont il rendrait compte à l'assemblée délibérante avant le vote sur l'approbation des comptes.

Les collectivités soulignent également une inadéquation de certaines normes d'exercice professionnel des commissaires aux comptes au regard des situations du secteur local. À titre d'exemple, les recettes fiscales font l'objet d'une réserve au regard des normes d'exercice professionnel actuelles, alors que les collectivités locales n'ont pas accès aux données constitutives de leurs bases cadastrales, au-delà des notifications de la DGFIP. De même, elles estiment qu'il conviendrait de limiter le nombre d'exercices antérieurs pour lesquels les fonds propres doivent être justifiés dans le cadre de l'audit du bilan d'ouverture<sup>25</sup>.

Plusieurs collectivités relèvent le caractère sibyllin des rapports des commissaires aux comptes, qu'elles estiment d'une lecture difficile pour les élus locaux et les citoyens.

Ces appréciations portées par des collectivités expérimentatrices militent en faveur d'une norme d'audit spécifique aux collectivités territoriales.

Plus globalement, les collectivités encouragent la Compagnie nationale des commissaires aux comptes à mieux prendre en compte les spécificités du secteur local en développant des parcours de formation à l'audit du secteur public local, à destination des commissaires aux comptes et des équipes d'audit, et à concevoir des outils adaptés (glossaire, dossier permanent-type, dossier d'audit-type reprenant les terminologies du secteur).

Enfin, les collectivités insistent sur le coût lié à la démarche de certification et au temps nécessaire à la préparation à cette démarche. De deux à cinq ans seraient nécessaires selon les collectivités. Elles soulignent la nécessité de proposer des solutions adaptées selon la taille des collectivités.

---

<sup>25</sup> La DGFIP a adressé aux collectivités expérimentatrices une note interministérielle en date du 31 janvier 2022 afin de limiter la justification des opérations antérieures à cinq exercices. Toutefois, cette note interministérielle n'a pas de valeur réglementaire.

---

## CONCLUSION

---

Dès les premiers travaux effectués par la Cour (diagnostics globaux d'entrée, audits ciblés, examen du contrôle interne comptable), l'expérimentation a permis d'engager une dynamique au sein des collectivités concernées pour revoir leur organisation financière, promouvoir une culture de maîtrise des risques auprès de l'ensemble des services et, surtout, améliorer la fiabilité des comptes. En particulier, l'analyse des dispositifs de contrôle interne montre les limites et les insuffisances des procédures de gestion mises en œuvre par les collectivités dont la maîtrise exige une participation active des agents, aussi bien dans les directions opérationnelles que dans les directions des finances.

Par la suite, tant la certification expérimentale que les méthodes alternatives de fiabilisation (examen limité, audit de cycles, attestation de fiabilité) mises en œuvre par les professionnels du chiffre, ont confirmé les nombreuses faiblesses identifiées lors des diagnostics globaux d'entrée et des audits ciblés et montré l'importance du chemin qui reste à parcourir pour fiabiliser les comptes des collectivités territoriales.

Afin de pouvoir se prononcer sur l'apport de la certification ou des autres méthodes à la fiabilisation des comptes publics locaux, la Cour, tout en exerçant un rôle à la fois d'observateur et de facilitateur avec l'ensemble des parties prenantes de l'expérimentation, a examiné le respect des prescriptions du cahier des charges auquel les professionnels du chiffre devaient se conformer.

Ce travail de longue haleine a montré que la généralisation d'une démarche de fiabilisation des comptes par un auditeur externe nécessitait une fiabilisation préalable de l'ensemble des comptes publics locaux et l'adoption des mesures de nature à faciliter l'intervention d'un auditeur externe.

Il importe que l'expérimentation aboutisse à la mise en œuvre d'un schéma pérenne ambitieux. Si un chemin important reste à parcourir, l'objectif d'une fiabilisation des comptes publics locaux, condition d'une image sincère et fidèle, n'est, en effet, pas hors de portée, comme le montrent les progrès enregistrés tout au long de l'expérimentation. Il en va de l'amélioration de la gestion des collectivités, dont les choix politiques doivent pouvoir reposer sur une information financière fiable.

---



## **Chapitre II**

# **Le chemin à parcourir pour fiabiliser l'ensemble des comptes publics locaux**

L'expérimentation a mis en lumière des faiblesses importantes dans la production et la présentation des comptes publics, qu'il convient de corriger pour que la démarche de fiabilisation des comptes puisse produire tous les effets attendus. L'intervention d'un auditeur externe dans un cadre inchangé exposerait au risque d'une dépense inefficace d'argent public.

### **I - Rationaliser et unifier les états financiers des collectivités locales**

#### **A - Le compte financier unique, une expérimentation incomplète**

##### **1 - Une situation présente insatisfaisante**

Deux états financiers coexistent actuellement au moment de l'approbation des comptes par les assemblées délibérantes des collectivités locales : le compte administratif, établi par l'ordonnateur, et le compte de gestion, réalisé par le comptable public.

Chacun comporte des éléments budgétaires et comptables, mais aucun des deux ne permet de comprendre aisément l'évolution de l'activité et du patrimoine de chaque collectivité locale. Le compte de gestion inclut ainsi une présentation du patrimoine, tandis que le compte administratif présente surtout les flux budgétaires de l'exercice écoulé en fonctionnement, ou en investissement.

Dans le cadre de la certification expérimentale, une annexe supplémentaire a été prévue pour les collectivités expérimentatrices, qui s'est ajoutée aux bilans et comptes de résultat existants.

De plus, les comptes des entités publiques locales sont actuellement présentés par budget, tant pour les états budgétaires que pour les états patrimoniaux, sans agrégation<sup>26</sup>. Or, les budgets annexes représentent une part significative de l'activité des entités publiques locales<sup>27</sup>.

---

<sup>26</sup> La DGFIP a indiqué mener une réflexion sur l'agrégation des comptes et la neutralisation financière des flux croisés entre une collectivité principale (budget principal) et ses services ou activités retracés en budgets annexes.

<sup>27</sup> Ils ont représenté 11 % en moyenne des charges de fonctionnement et du résultat cumulé de fonctionnement de l'ensemble du secteur public local, en 2020 et en 2021. Ce pourcentage est beaucoup plus élevé dans le bloc intercommunal.

**Tableau n° 7 : nombre moyen de budgets annexes par type de collectivités**

Type de collectivités	Nombre moyen de budgets annexes
Communauté de communes	6,2
Communauté d'agglomération	8,9
Métropoles	9,1
Communes	0,8
Départements	3,9
Régions	1,0
Syndicats	0,2

Source : Cour des comptes

Leur nombre est particulièrement important pour les intercommunalités qui proposent de nombreux services industriels et commerciaux. De plus, l'existence de flux réciproques entre les budgets (1,3 Md€ en fonctionnement en 2021, contre 1,2 Md€ l'année antérieure), qui n'ont pas de consistance juridique propre, rend difficile l'appréciation de la situation financière réelle de chaque entité locale. Pour certaines collectivités expérimentatrices, ces flux ont représenté près de 50 % du résultat de fonctionnement du budget principal.

Pour autant, le CGCT fait référence, pour chaque catégorie de collectivités, au budget de l'entité<sup>28</sup>. Ce budget, « établi en section de fonctionnement et section d'investissement », est « l'acte par lequel sont prévues et autorisées les recettes et dépenses annuelles de l'entité<sup>29</sup> ». Le principe d'un seul budget est repris dans le tome budgétaire de l'instruction M57, qui rappelle que « l'ensemble des dépenses et des recettes de l'entité doit figurer sur un document unique »<sup>30</sup>, conformément au principe d'unité budgétaire, tout en ouvrant la faculté de recourir à des exceptions à ce principe qui sont, de fait, généralisées à la plupart des collectivités.

Ainsi, le « budget » des collectivités territoriales est souvent scindé entre un budget principal et des budgets annexes<sup>31</sup>, avec une présentation des dépenses et des recettes par budget, sans agrégation. Si le compte administratif donne malgré tout quelques informations sur ce « budget » dans une forme synthétique<sup>32</sup>, il n'offre pas de présentation agrégée des dépenses ou des recettes par nature, comme, par exemple, pour les dépenses de personnel. Certains budgets dits spéciaux peuvent également ne pas être intégrés à une entité publique locale, contrairement à ce que prévoit la législation<sup>33</sup>.

<sup>28</sup> Cf. les articles du CGCT L.2311 à 2313 (communes), L.3311 à 3313 (départements), L. 4311 à 4313 (régions), L. 5217-10 (métropoles), etc.

<sup>29</sup> Cf. à titre d'exemple l'article L.2311-1 du CGCT.

<sup>30</sup> Cf. instruction M57 applicable au 1<sup>er</sup> janvier 2022, tome 2, DGFIP, p. 26.

<sup>31</sup> La partie législative du code ne définit pas clairement ce qu'est le budget principal, si ce n'est par opposition à un budget annexe. Les budgets annexes, « distincts du budget principal proprement dit, mais votés par l'assemblée délibérante, doivent être établis pour certains services locaux spécialisés (eau, assainissement, services industriels et commerciaux » dans le cadre réglementaire actuel. Ils font l'objet d'une présentation plus développée dans la partie législative du code relative aux communes et à leurs groupements. Pour les autres collectivités, il est uniquement précisé que « certaines interventions, activités ou services, sont individualisés au sein de budgets annexes », sans plus d'indications sur les activités concernées.

<sup>32</sup> Chaque budget voté doit être accompagné en annexe « de la présentation agrégée des résultats afférents au dernier exercice connu du budget principal et des budgets annexes de [l'entité]. Ce document est joint au seul compte administratif ». (cf. articles L.2313-1, L.3313-1 ou encore L.4313-2 du CGCT). Le total des dépenses et des recettes de chacune des sections est également mentionné dans l'une des annexes du budget principal.

<sup>33</sup> Cf. le budget spécial de la préfecture de Police de Paris évoqué dans le rapport *La préfecture de police de Paris : réformer pour mieux assurer la sécurité dans l'agglomération parisienne*, octobre 2019, p. 54.

Le recours fréquent aux budgets annexes explique le décalage observé entre le nombre de comptabilités suivies par l'administration (113 557 comptabilités au 31 décembre 2021, dont 72 564 budgets principaux<sup>34</sup> et 40 993 budgets annexes) et le nombre de collectivités territoriales.

Cette situation, à laquelle la Cour<sup>35</sup> a demandé de longue date que l'administration mette fin, constitue une exception au sein du secteur public.

**Des comptes distincts entre ordonnateur et comptable, non agrégés et non retraités :  
une singularité dans le secteur public, en France comme à l'étranger**

L'État, les établissements publics nationaux (« EPN »), les établissements publics de santé (EPS) et les universités présentent séparément leurs comptabilités budgétaire et générale. Les documents de synthèse associés sont, de fait, distincts. Cette distinction n'existe pas pour la sécurité sociale, qui tient une comptabilité d'engagement, comme le secteur public local.

La plupart de ces entités présentent des comptes agrégés et retraités des flux réciproques au niveau de la personne morale, avec, en supplément, une information financière par budget (État, EPS, universités). Les établissements publics de santé, en particulier, disposent de comptes agrégés (mais non retraités des flux réciproques), fournis par la même application que celle utilisée pour la production des comptes des collectivités territoriales.

Les collectivités territoriales des pays développés (Royaume-Uni, Italie, Espagne, Portugal, Canada, par ex.) présentent toutes des comptes agrégés au niveau de l'entité morale, voire, pour une majeure partie d'entre elles, des comptes consolidés.

## **2 - L'expérimentation d'un compte financier par budget**

Un rapport<sup>36</sup> de l'inspection générale des finances et de l'inspection générale de l'administration avait préconisé, en 2017, le lancement d'une phase d'expérimentation d'un compte financier unique (« CFU »).

L'article 242 de la loi de finances pour 2019 a permis à des collectivités volontaires d'expérimenter ce compte financier unique pour une durée maximale de trois exercices, sous l'égide de la DGFIP, à qui le législateur a confié le pilotage de l'expérimentation. L'objectif était d'améliorer la lisibilité de l'information financière et de simplifier les processus administratifs entre l'ordonnateur et le comptable, sans remettre en cause leur séparation fonctionnelle. En raison de la crise sanitaire, l'expérimentation n'a pu commencer qu'au cours de l'exercice 2021 et elle devrait s'achever avec la production des comptes de l'exercice 2023. Un délai particulièrement court a été laissé à la DGFIP pour concevoir et mettre en place ce compte financier.

Dans une phase intermédiaire, le CFU est d'abord expérimenté à l'échelle de chaque segment budgétaire (un CFU pour le budget principal, un par budget annexe). Des simplifications ont été apportées aux jeux de comptes, avec, en particulier, la suppression des informations redondantes, mais sans changements majeurs de l'ensemble. Les annexes des états financiers utilisées pour la certification expérimentale n'en font pas partie, par exemple.

<sup>34</sup> Plusieurs budgets principaux présentent une absence de produits de fonctionnement, ce qui explique la différence avec le total d'entités juridiques cité en introduction.

<sup>35</sup> Cf. *rapports annuels sur les finances publiques locales*, Cour des comptes, octobre 2013 et 2015.

<sup>36</sup> Cf. *Mise en place d'un compte financier unique dans le cadre budgétaire et comptable des collectivités territoriales*, Inspection générale des finances, Inspection générale de l'administration, août 2017.

La DGFIP prévoit de généraliser ce compte financier à la plupart des collectivités locales à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2024, si le Parlement l’y autorise. Il reste indispensable de prévoir l’élaboration d’un CFU à l’échelle de l’entité juridique et comptable, condition pour que celui-ci puisse contribuer au renforcement de la transparence sur la situation des collectivités locales.

### 3 - Vers un véritable compte financier unique

En réponse à la demande que la Cour avait formulée dès le bilan intermédiaire pour que l’application *Hélios* puisse fournir des comptes agrégés, la DGFIP a inscrit ce projet dans son plan d’activité pour l’exercice 2024, pour une mise en place prévue pour l’exercice 2025. Cette évolution porterait sur « *l’ensemble des budgets entrant dans le périmètre des états financiers* » et sur les états financiers (bilan, compte de résultat, annexe) prévus par le recueil des normes. Elle conduirait les collectivités concernées à disposer enfin de comptes établis au niveau de la personne morale, ce qui est un préalable à toute généralisation de dispositifs de fiabilisation des comptes.

En effet, si ce CFU n’a pas été un préalable ou un obstacle à l’expérimentation, cette dernière s’effectuant dans la pratique en dehors du projet<sup>37</sup>, la certification expérimentale a montré les faiblesses structurelles d’une présentation des comptes par budget, en particulier pour le bloc communal. Cette méthode gêne considérablement l’appréciation de la situation financière et du patrimoine des collectivités. Ces éléments ont été mentionnés par les certificateurs expérimentaux par le biais d’observations dans leurs rapports renvoyant vers l’annexe des états financiers des collectivités<sup>38</sup>.

Toutefois, l’évolution envisagée par la DGFIP ne concernerait pas les entités qui ne seraient pas certifiées, ni les autres documents financiers qui composent les comptes des entités publiques locales<sup>39</sup>.

Cette approche restrictive ne se justifie pas, s’agissant d’une information financière produite à partir d’une application (*Hélios*) commune à toutes les collectivités, ce qui constitue un atout de premier plan. L’aboutissement d’un projet complet permettrait de présenter enfin des comptes, tant pour leur volet budgétaire<sup>40</sup> que comptable, établis au niveau de chaque entité morale, comme c’est le cas des autres entités du secteur public en France ou d’autres pays européens. Présenter des états financiers agrégés, sans disposer d’un équivalent au niveau budgétaire, ne permettra pas à des élus ou aux citoyens de faire le lien entre l’opinion formulée par un auditeur externe et le « *budget* » voté par les organes délibérants.

Aussi l’administration devrait-elle prolonger son expérimentation afin de parvenir à un CFU cible, selon le schéma ci-dessous.

---

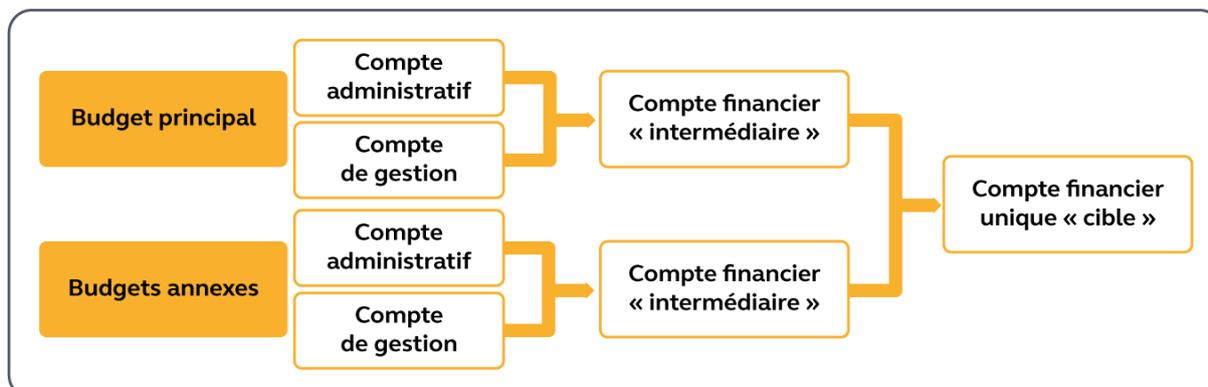
<sup>37</sup> Les états financiers utilisés par les certificateurs ont été composés du bilan et du compte de résultat extraits du compte de gestion et d’une annexe créée spécifiquement. Les états du compte administratif n’ont, ainsi, pas été utilisés ou contrôlés.

<sup>38</sup> Ces observations ont renvoyé vers l’information relative au périmètre des états financiers et aux flux réciproques. Il s’agit de la pratique prévue dans le modèle actuel de rapport d’opinion défini par les normes d’exercice professionnel et par la doctrine des commissaires aux comptes.

<sup>39</sup> La DGFIP indique que, « *si les états financiers ont vocation à être soumis à certification, les réflexions en cours sur l’agrégation des comptes doivent permettre à l’ensemble des budgets gérés dans l’application HELIOS de disposer d’états de synthèse sur une base agrégée [et que] les états agrégés n’ont donc pas uniquement vocation à être mis à disposition des collectivités en certification* ».

<sup>40</sup> Le bilan intermédiaire mentionnait déjà le besoin de disposer de « *restitutions budgétaires appropriées* » à un véritable CFU.

### Schéma n° 1 : le déploiement du compte financier unique



Source : Cour des comptes

Une telle démarche nécessitera probablement des évolutions d'ordre réglementaire<sup>41</sup>. Elle n'empêchera pas de disposer d'informations financières pour chacun des budgets annexes.

#### 4 - La production attendue d'un rapport de gestion

Les entités soumises à un audit externe de leurs comptes produisent habituellement un rapport de gestion<sup>42</sup> expliquant les résultats de l'exercice écoulé, présentant la situation financière et les perspectives d'avenir<sup>43</sup>. Ce rapport est d'ailleurs prévu par l'article 212 du décret GBCP pour de nombreux organismes publics. Il fait l'objet d'une révision par l'auditeur externe, comme tous les documents financiers présentés en assemblée délibérante. Les entités publiques locales ne sont pas encore tenues réglementairement de produire un tel document.

La plupart des collectivités expérimentatrices présentent, lors de l'approbation des comptes administratifs par l'assemblée délibérante, des documents plus didactiques et plus synthétiques que ces comptes, pour en faciliter la compréhension par les élus. Ils portent principalement sur l'exécution budgétaire et sur le respect de règles d'équilibre financier, et comportent assez peu d'informations patrimoniales.

Une réflexion est en cours pour la création d'un rapport de gestion dit « *rapport CFU* », dont la rédaction resterait libre et qui ne serait pas rendue obligatoire. La Cour estime cependant qu'un tel rapport devrait s'imposer afin d'exposer aux élus et aux citoyens la situation financière de chaque collectivité, comme cela est déjà le cas pour d'autres établissements publics<sup>44</sup>. Il pourrait d'ailleurs prendre la forme d'un rapport d'exécution budgétaire, qui serait en quelque sorte le pendant du rapport d'orientation que les collectivités doivent déjà produire<sup>45</sup>.

<sup>41</sup> La direction générale des collectivités locales évoque, notamment, la révision des modalités de vote des budgets locaux, ou l'interrogation des dérogations existantes au principe d'unité budgétaire. Cf. les articles L.2313-1, L.3313-1, ou L.4313-2 du CGCT.

<sup>42</sup> Cf. article L.232-1 du code de commerce.

<sup>43</sup> La présentation du rapport d'activité et de performance d'un département expérimentateur a constitué une bonne pratique car il permet, sur la base d'objectifs et d'indicateurs, d'évaluer la gestion passée de la collectivité et de proposer des pistes d'amélioration pour l'année suivante.

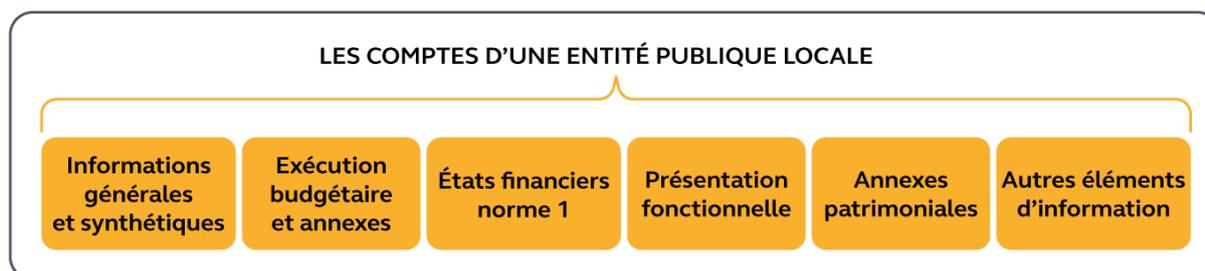
<sup>44</sup> Les établissements publics de santé doivent, selon l'article R. 6145-44 du code de la santé publique, produire un « *rapport rédigé par le directeur et le comptable portant sur les comptes annuels* » à l'appui de leur compte financier. Ce rapport a été assimilé à un rapport de gestion, au sens de l'article L. 823-10 du code du commerce par la CNCC (cf. Note relative à la mission du commissaire aux comptes dans les établissements publics de santé, CNCC, février 2014). Les établissements publics nationaux sont également tenus, dans leur majorité, à produire un rapport de gestion, en particulier s'ils établissent des comptes consolidés.

<sup>45</sup> La DGFIP a indiqué qu'une réflexion était en cours en vue de créer un rapport accompagnant le CFU dont le « *contenu ne serait pas rendu obligatoire* ».

## B - Renforcer la lisibilité de l'information financière

La deuxième phase de l'expérimentation a été mise en œuvre à partir de états financiers prévus par la norme 1 du recueil des normes comptables, c'est-à-dire un bilan, un compte de résultat et une annexe. Ces éléments, comme précisé *supra*, ont complété l'information financière existante.

### Schéma n° 2 : les différentes composantes des comptes par budget des entités publiques locales



Source : Cour des comptes, d'après la maquette M57 – DGFiP

Les remarques ou constats des auditeurs n'ont donc porté que sur une partie de ce que représentent les comptes des entités publiques locales.

Or, la loi NOTRé a demandé à la Cour d'expérimenter « *des dispositifs destinés à assurer la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes des collectivités territoriales et de leurs groupements* », ce qui ne se limite pas à la seule certification. Une analyse des autres composantes de ces comptes a donc été menée, afin d'identifier les dispositifs adéquats.

### 1 - Améliorer la transparence des comptes

L'approche de la notion de comptes dans le CGCT est budgétaire, centrée sur un principe d'équilibre excluant toute approche patrimoniale. Ainsi, si le livre sixième du CGCT est consacré aux dispositions financières et comptables, les dispositions comptables figurent essentiellement au chapitre II relatif à l'adoption et à l'exécution des budgets, lesquelles ne définissent pas de façon explicite la notion de budget, ni de compte. Tout au plus, l'article L.1612-12 dispose que « *l'arrêté des comptes de la collectivité territoriale est constitué par le vote de l'organe délibérant sur le compte administratif* », tandis que l'article L.1612-14 définit les critères permettant de constater que ce compte est en déséquilibre.

Alors que le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (« GBCP »)<sup>46</sup> rappelle les caractéristiques et les finalités de la comptabilité générale, les comptes administratifs produits par les ordonnateurs sont des documents de nature budgétaire ne donnant aucune information sur le patrimoine, la situation financière et le résultat. Ces

<sup>46</sup> Le décret définit le budget comme « *l'acte par lequel sont prévues et autorisées les recettes et les dépenses* » et précise que « *les opérations relatives à l'exécution du budget relèvent exclusivement des ordonnateurs et des comptables publics* » et que « *la comptabilité budgétaire retrace l'ouverture et la consommation des autorisations d'engager et de payer, ainsi que l'enregistrement des recettes autorisées [...] et qu'elle permet de rendre compte de l'utilisation des crédits* ».

informations figurent, en revanche, de façon synthétique dans la première partie du compte de gestion qui constitue la restitution des comptes du comptable public à l'ordonnateur, ainsi qu'une pièce justificative pour servir au règlement définitif des recettes et des dépenses de l'exercice clos. Ce compte patrimonial est établi par le comptable à partir de la comptabilité générale en droits constatés et en partie double (article D. 2343-10 du CGCT) et il concerne les opérations d'un seul exercice.

À l'inverse, l'information du compte administratif sur les équilibres du budget exécuté intègre les reports de l'exercice précédent, ainsi que les restes à réaliser à reporter sur l'exercice suivant. Ce document retrace, en partie simple, les engagements, les ordres de paiement des dépenses et de recouvrement des recettes. La superposition partielle de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale permet de faire coïncider les dépenses et les recettes de la section de fonctionnement avec les produits et les charges de la comptabilité générale. De même, les dépenses et les recettes d'investissement correspondent généralement à des variations de l'actif et du passif de la comptabilité générale.

Mais au-delà de cette articulation technique qui traduit le monisme budgétaro-comptable, le recouplement des informations entre ces deux documents n'est pas aisé.

#### **Le monisme budgétaro-comptable**

Dans un système moniste, la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire sont des comptabilités d'engagement. Dans un système dualiste (comme pour l'État), la comptabilité budgétaire est une comptabilité de caisse, et seule la comptabilité générale est une comptabilité d'engagement. Des différences sont alors constatées entre le résultat budgétaire et le résultat issu de la comptabilité générale, que des tableaux de passage permettent de rapprocher.

Si le résultat de l'exercice peut être retrouvé dans le compte administratif par différence entre le montant des mandats et des titres, les autres informations ne sont pas comparables, notamment du fait que la comptabilité de l'ordonnateur ne comprend aucun compte d'actif ou de passif circulant, ni un compte de trésorerie. Aucun commentaire littéraire n'est prévu, de plus, pour expliciter les variations ou les principaux événements de gestion qui ont eu une incidence sur le budget.

Sauf à confirmer que les écritures de la comptabilité de l'ordonnateur ont bien été enregistrées dans celle du comptable, le compte de gestion n'apporte pas d'information complémentaire de celle du compte administratif. Ce document est, par ailleurs, accompagné de nombreuses annexes qui correspondent plus à des justificatifs des montants dépensés qu'à des annexes explicatives des mouvements de l'exercice. L'ensemble ainsi formé peut atteindre parfois plusieurs centaines de pages et sa lecture est peu aisée en l'absence d'un document rédigé commentant son contenu. Le déploiement du CFU tel qu'expérimenté actuellement change peu de choses à cette situation.

Certains ordonnateurs, et notamment ceux des collectivités de grande taille, accompagnent la présentation du compte administratif d'un document de présentation qui permet de relier l'exécution du budget au financement des différentes compétences et activités de la collectivité. Mais ce document ne commente pas spécifiquement le contenu du compte administratif et, notamment, de ses annexes. De même, le rapport sur le budget ne commente pas les évolutions des données patrimoniales.

C'est une situation assez particulière car, contrairement aux dispositions du code de commerce qui soumet la plupart des entités économiques du secteur privé à un processus d'arrêté des comptes confié au conseil d'administration et à une approbation par l'assemblée générale des états financiers et du rapport de gestion qui les accompagnent, l'approbation des comptes des entités publiques locales est acquise lors du vote de l'assemblée délibérante sur le seul compte administratif, l'éventuel document explicatif présenté par l'ordonnateur n'étant pas soumis à approbation. La DGFIP se prononce d'ailleurs pour un arrêté des comptes formel. Les documents obligatoires prévus par le CGCT sont, ainsi, parmi les moins transparents des états comptables.

En définitive, les comptes actuels, qu'ils se présentent sous la forme du diptyque compte administratif – compte de gestion ou du futur compte financier, présentent une profusion de données chiffrées rarement accompagnées d'explications littéraires pour en décrire les évolutions, ce qui les rend difficilement compréhensibles par un élu, un ordonnateur ou les citoyens, destinataires ultimes de ces informations<sup>47</sup>.

À l'occasion de l'expérimentation du CFU, un allègement et une rationalisation des maquettes et des annexes ont été envisagées<sup>48</sup>. Une analyse détaillée effectuée par différents acteurs a conduit à évaluer l'utilité de certains états annexés et à en modifier parfois le contenu ou la forme. Selon la DGFIP, les simplifications des états annexés du CFU M57 ont permis de réduire à trente-huit le nombre de ces annexes<sup>49</sup> et entraîné un gain substantiel (soit une réduction du nombre total d'états de quarante-six). Les évolutions effectuées sont toutefois encore partielles<sup>50</sup>, par rapport aux autres entités du secteur public.

### **Une meilleure transparence des comptes d'autres entités du secteur public**

Un état prévisionnel de l'évolution de la situation patrimoniale en droits constatés, un tableau d'équilibre financier ou un plan détaillé de trésorerie sont prévus dans le compte financier des organismes soumis au décret GBCP<sup>51</sup>, avec des commentaires écrits attendus de l'ordonnateur et de l'agent comptable.

Tous les établissements publics de santé, qu'ils soient certifiés ou non, produisent un compte financier qui inclut une annexe littéraire des états financiers. Les évolutions budgétaires doivent être commentées avant leur présentation devant l'organe délibérant.

L'État publie depuis de nombreuses années le compte général de l'État, qui éclaire les citoyens sur l'évolution de son patrimoine, ainsi que la loi de règlement du budget et d'approbation des comptes qui explicite en détail les évolutions des résultats et des financements de l'exercice passé.

<sup>47</sup> De plus, de nombreux termes sont utilisés sans qu'ils n'aient forcément d'équivalent dans le secteur privé ou dans les autres entités du secteur public, comme le « *transfert d'ordre de section à section* », ou ce que recouvre les termes « *restes à réaliser* ».

<sup>48</sup> L'article 242 de la loi de finances de 2019 a permis la modification ou la suppression d'états présentant l'information financière des entités expérimentatrices, quelle que soit la base légale ou réglementaire des annexes dont ils sont issus.

<sup>49</sup> Selon l'arrêté du 22 septembre 2021 qui a entériné la suppression complémentaire de 14 états annexés.

<sup>50</sup> Les nombreuses annexes liées aux dettes financières (au nombre de huit) n'ont pas changé, malgré la baisse du risque associé à ce type de financement durant les dernières années et l'ajout d'une nouvelle annexe prévue par la norme n°1 du recueil des normes comptables des entités publiques locales.

<sup>51</sup> Cf. *Recueil des règles budgétaires des organismes*, direction du budget, édition 2019.

Par ailleurs, même dans une version abrégée, les petites collectivités sont toujours tenues de remplir un nombre significatif d'annexes<sup>52</sup>, contrairement aux pratiques constatées pour les entreprises de très petite taille<sup>53</sup>.

Une revue générale de l'information financière attendue des collectivités territoriales<sup>54</sup> devrait reposer sur une comparaison objective avec les maquettes financières utilisées pour la production des comptes d'entités comparables, comme les établissements publics nationaux, les établissements publics de santé et les universités.

Une mise à niveau d'ampleur est ainsi nécessaire pour améliorer la transparence des comptes des collectivités territoriales. Un effort de pédagogie doit également être déployé pour améliorer la terminologie utilisée et en faciliter la compréhension par tous, ce qui peut entraîner des modifications d'ordre réglementaire.

## 2 - Une fiabilité de l'information budgétaire à renforcer

En vertu du monisme budgétaro-comptable, l'amélioration de la fiabilité de la comptabilité générale a nécessairement des effets en matière budgétaire, ce qu'avait déjà esquissé le bilan intermédiaire de l'expérimentation<sup>55</sup>. À titre d'exemple, l'amélioration du rattachement des charges et des produits à l'exercice nécessite l'inscription de crédits budgétaires additionnels pour les intégrer en comptabilité. En sens inverse, il a été constaté au cours de l'expérimentation la comptabilisation d'une dette « *fictive* » significative dans les comptes d'une collectivité expérimentatrice en application de règles d'imputation budgétaire.

L'information budgétaire sur laquelle se basent les préfetures pour mener leurs contrôles a ainsi été analysée, afin de s'assurer qu'elles s'appuient sur des informations régulières, sincères et fidèles.

La section de fonctionnement correspond, pour la grande partie des collectivités qui votent leur budget par nature, à un compte de résultat. Les faiblesses constatées lors de l'expérimentation concernent donc les informations d'exécution budgétaire. Un rapport d'opinion objectif et lisible devrait permettre aux préfetures d'en tirer des conclusions suffisantes sur cette section. C'est bien moins le cas pour la section d'investissement, pour laquelle les travaux des certificateurs sont moins adaptés.

---

<sup>52</sup> La maquette du compte administratif par nature, selon la version M57 abrégée applicable aux petites collectivités, ne contient pas moins de 175 pages à compléter. Les annexes prévues pour un audit externe ne sont pas prévues dans ce total.

<sup>53</sup> Si une entreprise répond à au moins deux des trois critères suivants : total bilan inférieur à 350 000 €, chiffre d'affaires inférieur à 700 000 € ou moins de 10 salariés, l'annexe aux états financiers n'est pas obligatoire. Elle peut également être exemptée du dépôt d'un rapport de gestion. En Angleterre, les entités publiques locales dont les produits ou charges de fonctionnement sont inférieurs à 6,5 millions de livres tiennent une comptabilité simplifiée, basée notamment sur la comptabilité de caisse, sans annexe aux comptes.

<sup>54</sup> Les informations nécessaires au vote du résultat pourraient être distinguées de celles mises à disposition de l'organe délibérant sans faire partie *stricto sensu* des comptes. Ainsi, les états développés de solde des comptes, la balance des comptes ou l'état détaillé de l'inventaire comptable, indispensables pour la reddition des comptes, le sont moins pour le vote de l'assemblée délibérante portant sur les états financiers de la collectivité.

<sup>55</sup> Cf. *Bilan intermédiaire de l'expérimentation de la certification des comptes locaux*, Cour des comptes, juin 2019, l'incidence de la normalisation comptable en matière budgétaire, pp. 51-52.

*a) Un déséquilibre de la section d'investissement qui pose question*

Selon l'instruction budgétaire et comptable M57, « la section d'investissement retrace les dépenses et les recettes relatives à des opérations qui se traduisent par une modification de la consistance ou de la valeur du patrimoine de l'entité, ou d'un tiers bénéficiant d'une subvention de l'entité. ». Elle doit être votée à l'équilibre et respecter, en particulier, le « petit équilibre », qui prévoit que les remboursements de capital des emprunts souscrits, qui correspondent à des sorties de trésorerie sur l'exercice, sont couverts par des recettes propres à la collectivité, à l'exclusion de celles qui proviendraient de nouveaux emprunts. Ce principe de bonne gestion induit que les recettes susvisées correspondent à des encaissements constatés sur le même exercice, en retraitant au besoin les écritures d'ordre enregistrées dans les comptes des collectivités<sup>56</sup>. Un solde positif de cette section doit alors correspondre à un accroissement de la trésorerie disponible pour les investissements des exercices suivants, c'est à dire l'équivalent de la variation du fonds de roulement<sup>57</sup>.

Une analyse a été effectuée sur les comptes de certaines collectivités expérimentatrices, consistant en un rapprochement entre la trésorerie disponible, le besoin en fonds de roulement<sup>58</sup> et ce solde, pour deux exercices donnés. Elle met en lumière des décalages significatifs entre l'évolution de la trésorerie disponible et le solde de la section d'investissement. Des déficits ont également été constatés pour certaines collectivités.

Or, un déficit de la section d'investissement n'est pas cohérent d'un point de vue économique. Se trouve posée la question du financement de dépenses d'investissement qui excèdent les recettes d'investissement inscrites dans les comptes. Le financement qui est nécessairement survenu durant l'exercice n'est, de fait, pas mentionné dans les comptes des entités publiques locales.

*b) Plusieurs raisons identifiées*

La présentation déficitaire de la section d'investissement s'explique par plusieurs paramètres, qui ont trait à la conception de cet état.

Le CGCT<sup>59</sup> prévoit que l'affectation du résultat de fonctionnement de l'exercice écoulé, qui a lieu lors du vote de l'assemblée délibérante plusieurs mois après la date de clôture de l'exercice, contribue à l'équilibre de la section d'investissement du budget suivant. Dans ce cadre, une partie de ce résultat s'ajoute aux recettes d'investissement de l'exercice en cours<sup>60</sup>. Cette affectation a représenté environ 11 % des recettes d'investissement d'un échantillon de collectivités expérimentatrices, avec des disparités importantes selon le type de collectivités.

---

<sup>56</sup> Les recettes et dépenses d'ordre en section d'investissement ont principalement pour objet d'annuler l'effet des écritures d'ordre (amortissement, provisions et dépréciations, etc.) enregistrées initialement en section de fonctionnement.

<sup>57</sup> Le fonds de roulement représente les ressources dont l'entité dispose à moyen et long terme. Il représente la différence entre les capitaux permanents et les immobilisations.

<sup>58</sup> Le besoin en fonds de roulement correspond à la trésorerie nécessaire pour payer les charges courantes en attendant de recevoir le paiement dû par les débiteurs. Il représente la différence entre le passif courant et l'actif courant.

<sup>59</sup> Cf. Art. L.2311-15 du CGCT en particulier.

<sup>60</sup> Ces ressources sont affichées sous le terme « *prélèvement sur la section de fonctionnement* » dans les comptes administratifs.

Plusieurs conditions devraient être remplies pour que le résultat affecté en réserves lors du vote de l'organe délibérant couvre le besoin de financement de la section d'investissement :

- le résultat de fonctionnement devrait correspondre uniquement à une variation de trésorerie ;
- le résultat de fonctionnement ne devrait pas avoir déjà été utilisé pour financer des dépenses de fonctionnement ou d'investissement de l'exercice passé ;
- ce résultat devrait avoir été « bloqué » en fin d'année, sur un compte dédié, dans l'attente de son affectation par l'organe délibérant.

Ces différentes conditions ne sont pas remplies dans le cadre actuel. Le résultat de fonctionnement ne constitue pas un accroissement de trésorerie, car il résulte d'une comptabilité d'engagement. Il n'est pas « bloqué » en fin d'exercice sur un compte dédié, dans l'attente de son affectation, comme le ferait un particulier avec son épargne. Il serait d'ailleurs malaisé de procéder ainsi, dans la mesure où l'autofinancement dégagé sur un exercice est déjà utilisé pour financer les dépenses d'investissement du même exercice. La règle actuelle conduit à sous-estimer les recettes d'investissement de chaque exercice, pour un montant significatif<sup>61</sup>.

Il serait plus conforme à la réalité de présenter, en section d'investissement, plutôt l'épargne brute prévue sur l'exercice<sup>62</sup>, c'est-à-dire le résultat de fonctionnement après retraitement des écritures d'inventaire, comme le présente d'ailleurs la Cour<sup>63</sup> ou la DGCL<sup>64</sup> dans leurs analyses financières. Cette modification faciliterait le fonctionnement des collectivités locales, qui n'auraient plus à attendre l'approbation des comptes pour utiliser une partie de leurs crédits budgétaires.

Le CGCT ou les instructions budgétaires contiennent des dispositions pour ne pas retraiter certaines opérations d'inventaire en section d'investissement, ce qui minore également l'autofinancement présenté dans les comptes. À titre d'exemple, les plus-values de cession d'actifs sont enregistrées en tant que « recettes d'investissement » pour leur prix de cession net de la valeur comptable des actifs cédés. Pour autant, seul le prix de cession constitue l'encaissement de l'exercice. Les opérations d'inventaire dites « semi-budgétaires »<sup>65</sup> en constituent un autre exemple, alors qu'elles ne traduisent pas un encaissement ou un décaissement constaté sur l'exercice.

De plus, les entités publiques locales peuvent normalement s'appuyer sur le solde antérieur de la section d'investissement pour financer leurs investissements. Ce solde devrait correspondre à une quote-part de trésorerie utilisable en fin d'exercice, mais il s'avère qu'il peut être en déficit.

---

<sup>61</sup> Au niveau national, le résultat de fonctionnement de toutes les entités publiques locales, principale composante de l'autofinancement, représentait 31,1 Md€ en 2021, alors que la variation des comptes de réserves dédiés à l'investissement n'était que de 29,5 Md€ pour le même exercice.

<sup>62</sup> L'article L.1612-4 du CGCT pourrait être ainsi formulé : « ... l'épargne brute, ajoutée aux recettes propres de cette section, à l'exclusion du produit des emprunts fournit des ressources suffisantes pour couvrir le remboursement en capital des annuités d'emprunt à échoir au cours de l'exercice ».

<sup>63</sup> Cf. par exemple *Les finances publiques locales 2021, fascicule 1*, Cour des comptes, juillet 2022.

<sup>64</sup> Cf. *Les collectivités locales en chiffres*, DGCL, exercice 2021, p.45 et suivantes.

<sup>65</sup> Il s'agit de variations de provisions pour risques et charges, de dépréciation d'actifs, de variations de stocks ou de rattachements des intérêts courus non échus, Cf. *Instruction budgétaire et comptable M57 applicable au 1<sup>er</sup> janvier 2022*, DGFIP, tome II, annexe n° 5.

Aucun rapprochement n'est effectué, de fait, avec la trésorerie disponible, qui n'est pas présentée comme une ressource d'investissement dans les comptes. Or, dans la pratique, les collectivités peuvent être amenées à utiliser cette ressource, en mobilisant au besoin des lignes de trésorerie, pour financer leurs dépenses d'investissement. L'absence de cette ressource financière essentielle vient naturellement déséquilibrer l'ensemble de la section. L'enregistrement en section d'investissement n'est, en effet, pas effectué lors de l'encaissement des recettes ou au décaissement des dépenses, mais lors de la validation des mandats et titres par l'ordonnateur, ce qui permet à ce dernier d'arrêter ses comptes sans avoir besoin d'analyser les mouvements de trésorerie du dernier mois de l'exercice.

Ce mode de présentation dans les comptes de l'information financière liée au financement des investissements diffère des autres organismes du secteur public.

### **Une présentation plus fiable de leur section d'investissement par d'autres entités du secteur public**

La distinction entre les deux sections, fonctionnement et investissement, existe pour les autres entités du secteur public (ou privé), en utilisant un vocabulaire différent.

Les organismes soumis au décret GBCP sont tenus de présenter un tableau d'équilibre financier<sup>66</sup>, qui est fiabilisé par la nécessité de confirmer les variations de trésorerie sur l'exercice avec les disponibilités de l'organisme. La capacité d'autofinancement fait naturellement partie des ressources de l'organisme pour financer ses investissements de l'exercice. Un état prévisionnel de l'évolution de la situation patrimoniale en droits constatés et un plan détaillé de trésorerie sont également prévus dans les comptes.

Les établissements publics de santé, qu'ils soient certifiés ou non, doivent compléter un tableau de financement prévisionnel qui présente, face aux ressources disponibles (autofinancement, ressources propres, emprunts, etc.), les emplois prévus (remboursement d'emprunts, investissements) et un équilibre attendu de ces deux postes.

Les universités doivent remplir un tableau de financement similaire mettant en avant l'importance de la capacité d'autofinancement pour financer les investissements du même exercice.

Ces constats soulignent le besoin de revoir la conception de la section d'investissement des entités publiques locales, afin qu'elle reflète plus fidèlement leur situation financière et la manière dont leurs ressources ont été mobilisées pour financer leurs investissements.

Des modifications législatives et réglementaires sont nécessaires pour définir précisément la composition de la section d'investissement, assurer une présentation exhaustive et fiable des ressources d'investissement et modifier le fait générateur d'inscription des dépenses et des recettes dans cette section. Les collectivités locales devraient, ainsi, attendre les derniers encaissements et décaissements de l'année pour arrêter leurs comptes, comme le font les autres organismes du secteur public.

Une attention particulière devrait également être portée à la présentation de la section d'investissement, pour la rendre plus lisible<sup>67</sup> en s'inspirant des documents de financement demandés aux autres entités publiques et mentionnés *supra*.

<sup>66</sup> Cf. *Recueil des règles budgétaires des organismes*, direction du budget, édition 2019.

<sup>67</sup> Il serait utile de présenter d'un côté l'autofinancement, les autres recettes et les emprunts, et de l'autre les dépenses « réelles », complété par un rapprochement avec les disponibilités de l'entité.

### c) Actualiser le cadre budgétaire

La présentation d'états de contrôle budgétaire fiables est l'un des dispositifs devant contribuer à assurer la « régularité, la sincérité et la fidélité des comptes » des collectivités par le biais du contrôle préfectoral. Il doit reposer sur des critères conforme à leur réalité économique et juridique, pour en garantir la fiabilité.

Les sections sont en « *équilibre réel* », selon l'article L.1612-4 du CGCT, lorsque les recettes sont égales aux dépenses, indépendamment de leur nature, et sont évaluées « *de manière sincère* ».

Le bilan intermédiaire de l'expérimentation de la certification des comptes locaux constatait le besoin de revoir la formulation de cet équilibre, en particulier le terme « *réel* », car l'équilibre résulte à la fois des opérations réelles et des opérations d'ordre.

Par ailleurs, les instructions budgétaires et comptables ont donné une définition particulière au déficit, mentionnée à l'article L. 1612-14 du CGCT<sup>68</sup> et qui déclenche le contrôle potentiel des juridictions financières<sup>69</sup>. L'équilibre actuel est apprécié à partir de la somme du résultat de fonctionnement, composé d'écritures réelles et d'écritures d'inventaire, du solde de la section d'investissement, ainsi que de dépenses et recettes différées sur l'exercice suivant, appelées « *restes à réaliser* »<sup>70</sup>.

Cette interprétation pose une difficulté, car le résultat de fonctionnement est une des ressources de la section d'investissement, ce qui revient, en l'absence de retraitement, à compter deux fois ce résultat dans l'équilibre ainsi défini. L'inclusion des restes à réaliser, qui contrevient au principe d'annualité budgétaire, pose le même problème. Les restes à réaliser qui ont été exécutés au cours de l'exercice ne sont pas retraités lors du calcul de l'équilibre de l'année suivante, ce qui conduit à les compter deux fois. En effet, elles sont intégrées dans le calcul de l'équilibre une première fois en tant que restes à réaliser, et une deuxième fois lors de leur exécution les années suivantes.

Il est ainsi difficile de justifier ce que représente, d'un point de vue économique ou juridique, un solde composé de tous ces agrégats. Il serait plus approprié de préciser dans le CGCT que le déficit visé par l'article L.1612-14 est celui de la section de fonctionnement, ce qui suppose un équilibre par principe de la section d'investissement lorsqu'elle présente les encaissements et décaissements de l'année écoulée (cf. *supra*). Cette approche serait proche de celle prévue pour les établissements publics de santé. Elle faciliterait le dispositif de contrôle existant des préfetures et des juridictions financières, en s'appuyant sur des critères plus économiques et plus respectueux des principes définis au niveau législatif.

---

<sup>68</sup> Il prévoit que tout déficit du compte administratif égal ou supérieur à 10% des recettes de fonctionnement pour les communes de moins de 20 000 habitants, et à 5 % pour les autres collectivités, doit conduire le préfet à saisir la chambre régionale des comptes.

<sup>69</sup> Les instructions budgétaires ont défini ce déficit comme « *le résultat d'ensemble de l'exercice considéré : il résulte de la somme algébrique des soldes des sections de fonctionnement et d'investissement du compte administratif principal et des comptes administratifs annexes. Les résultats à prendre en considération comprennent également les restes à réaliser (en recettes et en dépenses) des deux sections* », cf. instruction M57, tome II, p. 86.

<sup>70</sup> Les restes à réaliser, en application de l'article R. 2311-11 du CGCT, correspondent aux dépenses engagées non mandatées et aux recettes certaines n'ayant pas donné lieu à l'émission d'un titre. Ils peuvent correspondre à des mouvements de trésorerie constatés sur l'exercice suivant et enregistrés dans les comptes de l'exercice N+1.

### Une diversité de situations à l'étranger

Dans la plupart des pays de l'Union européenne, les collectivités locales doivent voter leur budget en équilibre.

En Italie, les collectivités doivent ensuite présenter leurs deux sections à l'équilibre. Tout déficit constaté doit être comblé dans les trois ans, avec un encadrement du recours à l'emprunt. Ces règles d'équilibre s'appliquent également en Espagne.

Au Portugal, les recettes courantes brutes doivent au moins être égales aux dépenses courantes majorées des remboursements d'emprunt, avec une tolérance égale à 5 % du total des revenus courants.

Au Québec, l'équilibre entre les recettes et les dépenses doit être respecté.

### 3 - Généraliser l'annexe prévue par le recueil des normes

La fiabilisation des comptes relève d'une approche économique de l'activité des collectivités territoriales à partir de la comptabilité générale, qui permet non seulement d'obtenir une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat à la date de la clôture de l'exercice, mais aussi, comme le rappelle le décret du 7 novembre 2012 « *de contribuer au calcul du coût des actions ou des services ainsi qu'à l'évaluation de leur performance* ».

Cette approche économique des comptes a trouvé sa traduction dans la norme 1 du recueil des normes comptables et dans le tome IV de l'instruction budgétaire et comptable M57<sup>71</sup>, dans lequel sont décrits les éléments constitutifs des états financiers et les modalités de leur élaboration. Dans leur forme actuelle, les états financiers comportent une annexe, qui n'est pas obligatoire pour les collectivités non soumises à certification, et dont les informations « *qui y figurent ne peuvent pas toutes être issues de la comptabilité du comptable. Elles doivent être complétées par l'ordonnateur* ».

Les commentaires des tableaux inclus dans l'annexe consistent le plus souvent à expliciter les raisons des variations significatives des soldes de comptes, tant du bilan que du compte de résultat, ce qui représente une avancée notable en termes d'information de l'assemblée délibérante. Il est nécessaire de diffuser cette bonne pratique aux collectivités locales autres que celles qui seraient concernées par une obligation d'audit externe, en rendant obligatoire sa présentation dans les comptes.

Quelques faiblesses ont été identifiées dans l'annexe actuelle, qui devraient être corrigées rapidement. Ainsi, elle ne comporte pas d'information obligatoire sur l'incidence qu'ont les neutralisations et les subventions d'investissement versées sur le résultat de fonctionnement, ou sur l'impact des flux réciproques entre les budgets annexes et le budget principal. En outre, les informations sur la trésorerie, tout en étant exactes, reflètent la complexité de la gestion des disponibilités (cf. *infra*) et ne sont pas toujours intelligibles pour un lecteur même averti.

Par ailleurs, cette annexe ne comprend pas de tableau de flux de trésorerie, qui retrace les flux liés aux activités de fonctionnement, aux activités d'investissement et aux activités de financement et qui permet d'apprécier la capacité d'une collectivité à fonctionner à court et à long terme grâce à des liquidités suffisantes. Ce tableau, particulièrement utile pour s'assurer du respect des règles d'équilibre financier des investissements des entités locales, devrait être rendu obligatoire, en adaptant le modèle standard aux règles d'équilibre propres aux entités publiques locales, afin qu'il soit directement utilisable pour le contrôle préfectoral.

<sup>71</sup> Le préambule de ce nouveau tome, qui n'existe pas pour les nomenclatures que la M57 est appelée à remplacer, rappelle notamment que les états financiers respectent les principes généraux de l'article 47-2 de la Constitution.

## C - Des pistes d'amélioration à explorer

### 1 - La consolidation des comptes

Une part significative<sup>72</sup> des entreprises et des établissements publics qui disposent de filiales ou de participations financières ont l'obligation de produire des comptes consolidés, ces derniers faisant l'objet d'un audit annuel par les professionnels du chiffre.

#### **La consolidation des comptes locaux, une pratique fréquente à l'étranger**

La présentation de comptes consolidés des collectivités territoriales est généralisée dans beaucoup de pays européens et au Canada, à l'exception notable des Pays-Bas. Avec une définition similaire du périmètre de consolidation, les pays étrangers ont su dépasser les différences de référentiels comptables ou de formes juridiques.

La consolidation permet de présenter le patrimoine, la situation financière et le résultat des entités consolidées comme si elles n'en constituaient qu'une seule. Elle donne une image plus fidèle du poids financier de chaque collectivité sur son territoire. La DGCL publie régulièrement des analyses sur une situation consolidée par territoire, non sur des critères juridiques, mais plutôt sur des critères économiques, ce qui confirme l'intérêt de cette démarche.

Beaucoup de collectivités territoriales remplissent les critères de consolidation des comptes du fait du contrôle qu'elles exercent sur leurs filiales (établissements publics locaux, centre communal d'action sociale, service départemental d'incendie et de secours, société d'économie mixte, etc.) et de leur contrôle de sociétés commerciales, de groupements d'intérêt public ou d'associations satellites. Une collectivité expérimentatrice produit, à titre volontaire, des comptes consolidés selon un référentiel qui lui est propre.

La Cour préconise d'étudier comment conduire, à moyen terme, les entités publiques locales à produire des comptes consolidés selon des critères appropriés, sur lesquels le CNoCP a déjà prévu de travailler<sup>73</sup>, et rendus publics après un audit externe.

Ces comptes faciliteraient grandement l'appréciation de la situation économique et patrimoniale des collectivités, ainsi que la comparabilité entre les entités publiques locales de même nature et avec les collectivités des autres pays européens, ce qui ne permettent pas les comptes sociaux<sup>74</sup>.

<sup>72</sup> Dès lors qu'elles disposent de filiales ou de participations et dépassent une valeur de bilan de 15 M€, un chiffre d'affaires HT de 30 M€ et un effectif moyen de 250 salariés. Ces critères diffèrent pour les établissements publics non soumis aux règles de la comptabilité publique (valeur de bilan de 1,55 M€, chiffre d'affaires HT de 3,1 M€ et effectif moyen de 50 salariés).

<sup>73</sup> Le CNoCP a inscrit à son programme une réflexion d'ensemble sur les regroupements de comptes dans le secteur public, pendant la période 2022-2024.

<sup>74</sup> Selon la DGFIP, des réflexions sont engagées pour permettre, sur le périmètre d'entités disposant de la personnalité morale, la production d'états financiers agrégés à l'horizon 2024.

## 2 - La pertinence des autres composantes des comptes

Trois systèmes de présentation fonctionnelle faisant partie des comptes des collectivités coexistent actuellement et se rapprochent de la comptabilité analytique<sup>75</sup>:

- les budgets annexes ;
- la nomenclature fonctionnelle<sup>76</sup> ;
- une mention chiffrée en annexe<sup>77</sup>.

Les budgets annexes, « *distincts du budget principal proprement dit, mais votés par l'assemblée délibérante, doivent être établis pour certains services locaux spécialisés (eau, assainissement, services industriels et commerciaux)* »<sup>78</sup> dans le cadre réglementaire actuel. Ils font l'objet d'une présentation plus développée dans la partie législative du code relative aux communes et à leurs groupements. Pour les autres collectivités, « *certaines interventions, activités ou services, sont individualisés au sein de budgets annexes* »<sup>79</sup>, sans que le code donne plus de précision sur les activités concernées. Des comptes sont produits pour chaque budget annexe, comme s'il s'agissait d'une entité distincte des collectivités territoriales *stricto sensu*.

Il a cependant été constaté durant l'expérimentation que plusieurs collectivités qui auraient dû constituer des budgets annexes ne l'avaient pas fait, sans conséquences sur la production ou sur l'approbation de leurs comptes. Par ailleurs, les dépenses et recettes affectées aux budgets annexes ne sont généralement pas exhaustives. En effet, les activités industrielles et commerciales bénéficient de nombreux services de la collectivité (immobilier, ressources humaines, direction générale, etc.) qui n'apparaissent pas dans les dépenses des budgets annexes, ce qui minore les tarifs des services accordés sur leur territoire.

En parallèle, les collectivités sont tenues de développer une nomenclature fonctionnelle, quels que soient leur taille et le mode de vote de leurs budgets, laquelle remplit un objectif similaire<sup>80</sup>. Cette nomenclature présente également des faiblesses. Chaque collectivité est libre dans l'affectation des dépenses et des recettes à chaque fonction, en l'absence de règles précises formulées par l'administration. Ainsi, une grande partie des dépenses et des recettes restent logées dans la catégorie « *opérations non ventilables* »<sup>81</sup>, ce qui nuit à la fiabilité de cette information financière<sup>82</sup>.

<sup>75</sup> Selon l'article 59 du décret n°2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, la comptabilité analytique a « pour objet <...> de mesurer les coûts d'une structure, d'une fonction, d'un projet, d'un bien produit ou d'une prestation réalisée et, le cas échéant, des produits afférents en vue d'éclairer les décisions d'organisation et de gestion. »

<sup>76</sup> Selon la DGCL, cette nomenclature a été établie en suivant un référentiel statistique européen.

<sup>77</sup> Les communes de plus petite taille peuvent ne pas constituer de budget annexe (l'article L.2221-11 du CGCT autorise les communes de moins de 3 500 habitants à opter pour la présentation d'un budget annexe relatif à l'eau et l'assainissement, ou leur présentation en annexe du budget principal), dès lors qu'une information relative aux dépenses et recettes des activités d'eau et d'assainissement ou de services assujettis à la TVA existe dans le budget principal de l'entité.

<sup>78</sup> Cf. <https://www.collectivites-locales.gouv.fr>, qui se base sur les articles L.2224-1 et L.3241-4 du CGCT.

<sup>79</sup> Cf. les articles L.3311-1 (départements), L.4311-1 (régions) ou encore L.5217-10-1 (métropoles) du CGCT.

<sup>80</sup> À titre d'exemple, le budget principal d'un département est décliné entre les services généraux, la sécurité, l'enseignement, la culture ou d'autres fonctions en présentant, pour chacune, les recettes, les dépenses et les résultats des sections de fonctionnement et d'investissement. Ces résultats sont équilibrés ou non, en fonction des dépenses et des recettes qu'y affectent les collectivités.

<sup>81</sup> On y retrouve notamment, selon l'annexe n°2 de l'instruction M57, les taxes, dotations et participations, dettes et autres opérations financières, opérations patrimoniales, provisions et transferts entre les sections.

<sup>82</sup> Une telle pratique découle d'une interprétation rigide du principe de non affectation des recettes, qui, selon les instructions budgétaires, « doivent être rassemblées en une masse unique et indifférenciée couvrant indistinctement l'ensemble des dépenses », selon l'instruction M57 applicable au 1er janvier 2022, tome II, DGFIP, p.30.

Enfin, les petites collectivités peuvent mentionner dans leur compte administratif les dépenses et recettes de leurs activités industrielles et commerciales, sans que soit prévue la consolidation de ces informations pour disposer d'une vision complète de ces activités au niveau national.

La DGFIP a prévu de préciser certaines règles d'affectation des dépenses par fonction et de promouvoir le vote des budgets par fonction, sans pour autant changer le cadre existant. Or, la multiplication des sources d'information sectorielle et l'absence de règles communes sont des freins importants à la fiabilité de ces données financières. Il apparaît nécessaire de revoir les outils et réglementations existants, à la lumière des objectifs fixés initialement à l'information sectorielle des entités publiques locales, utilisée notamment par la Cour<sup>83</sup>.

Il serait pertinent, par exemple :

- de préciser, pour chaque type ou taille de collectivités, les objectifs et le périmètre de l'information sectorielle et d'en déduire l'outil le plus adapté ;
- de revoir les avantages et inconvénients de la présentation de budgets annexes pour les activités industrielles et commerciales, par rapport à ce que peut offrir une nomenclature fonctionnelle<sup>84</sup> ou une information en annexe ;
- de fixer des règles communes aux entités publiques locales, afin de disposer d'une information comparable et utilisable pour l'évaluation des politiques publiques locales.

Les méthodes définies par l'État pour présenter ses comptes par secteur, selon les « *grands axes des politiques publiques* », tout comme celles des universités<sup>85</sup>, peuvent servir d'exemple<sup>86</sup> pour fiabiliser cette partie des comptes des collectivités locales et en déduire le dispositif de contrôle le plus adapté. La question de l'utilité d'une nomenclature fonctionnelle pourrait, sinon, être posée.

La même question concerne les nombreuses autres annexes qui font partie des comptes, pour lesquelles aucun dispositif de contrôle n'existe à ce stade. Leur revue par un auditeur externe, ou l'extension du contrôle préfectoral, pourrait être alors envisagée.

### **La vérification des données différentes des états financiers**

Une démarche de vérification de données autres que les états financiers n'est pas inhabituelle en France, les commissaires aux comptes effectuant déjà l'audit des informations financières transmises aux organes délibérants, du compte d'emploi et de ressources pour les structures associatives<sup>87</sup> ou de toute information financière définie selon un référentiel donné<sup>88</sup>.

À l'étranger (Espagne, Italie, Portugal), des auditeurs externes mènent également des travaux étendus sur les comptes des collectivités locales.

<sup>83</sup> Cf. *Les finances publiques locales, fascicule 1*, Cour des comptes, juillet 2022.

<sup>84</sup> Les services industriels et commerciaux, les activités médico-sociales, l'eau ou l'assainissement pourraient constituer de nouvelles fonctions budgétaires, sans remettre en cause les règles d'équilibre spécifiques de ces activités.

<sup>85</sup> Le code de l'éducation prévoit par exemple dans sa partie réglementaire, pour les universités, la constitution d'un seul budget annexe pour les activités industrielles et commerciales de chaque université.

<sup>86</sup> Cf. *Compte général de l'État*, exercice 2021, DGFIP, note 29.2.

<sup>87</sup> Par exemple, un commissaire aux comptes peut être conduit à contrôler le compte d'emploi et de ressources des associations qui bénéficient de la générosité du public. Il s'agit d'une présentation analytique ou fonctionnelle de données issues de la comptabilité générale.

<sup>88</sup> Selon les normes professionnelles des experts-comptables n° 3100 (attestations particulières) et 4400 (procédures convenues), cf. *référentiel normatif des experts-comptables*, OEC, 2016-2017.

---

## CONCLUSION

---

*Les entités publiques locales ne disposent pas de comptes établis au niveau de la personnalité morale, contrairement aux autres organismes du secteur public. L'importance des budgets annexes et des flux réciproques conduit à présenter, pour de nombreuses entités, une situation financière incomplète, voire trompeuse. Disposer de comptes agrégés au niveau de la personnalité morale est l'une des conditions de la fiabilisation des comptes publics locaux. Cela n'empêche pas de conserver une présentation par budget, en complément des comptes agrégés.*

*Cette évolution ne suffit pas à assurer la fiabilité de l'ensemble des comptes et leur transparence au bénéfice des tiers intéressés, que sont les élus et les citoyens. Ces comptes agrégés doivent également inclure les états budgétaires, conformément à ce que prévoit le code général des collectivités territoriales et aux pratiques des autres entités publiques, pour constituer un véritable compte financier unique, associé à un rapport de gestion.*

*La fiabilité de l'information budgétaire doit également être assurée, en actualisant ou en précisant son champ par voie législative et réglementaire. L'annexe prévue par le recueil des normes comptables devrait être généralisée à la plupart des grandes collectivités locales, plutôt que réservée à celles qui feraient l'objet d'un dispositif de fiabilisation de leurs comptes. Par ailleurs, il importe d'améliorer la lisibilité des divers documents qui composent les comptes des collectivités territoriales, dont le principe de la vérification par un tiers mériterait d'être étudié. Enfin, la présentation de comptes consolidés offre une autre voie pour assurer que les comptes représentent fidèlement la situation économique et financière de chaque acteur local sur son territoire.*

---

## II - Hiérarchiser et harmoniser les normes comptables

### A - Le recueil des normes comptables, une avancée à pérenniser

Deux systèmes coexistent actuellement en matière de normalisation comptable : les instructions réglementaires envoyées par l'administration centrale à son réseau et aux ordonnateurs, parmi lesquelles l'instruction M57, et un recueil des normes comptables établi récemment par le conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP), qui n'a pas encore de valeur réglementaire. L'expérimentation a été menée en prenant comme référentiel l'instruction M57, qui a été mise à jour de manière substantielle en parallèle à l'intervention des auditeurs externes, placés de ce fait dans une situation singulière.

#### 1 - Un recueil de normes attendu

En se référant au cadre conceptuel des comptes publics relevant de la comptabilité d'exercice qu'il a défini dans son avis du 4 juillet 2016, le CNoCP a élaboré et publié en avril 2021 une première version du recueil des normes comptables pour les entités publiques locales (RNCEPL), qui a ensuite été mis à jour en octobre 2022. À l'image des recueils qui existent déjà pour l'État et pour les établissements publics nationaux, ce recueil fournit une base normative unifiée pour la grande majorité des entités publiques locales, en remplacement – et non en complément – du volet comptable des instructions budgétaires et comptables actuellement en vigueur<sup>89</sup>.

Celles-ci, en effet, ne permettaient pas de donner une image fidèle et sincère de la situation financière et du patrimoine des entités locales, en raison de l'absence de partie normative, de l'inscription de dérogations aux principes de base d'une comptabilité générale propres aux instructions<sup>90</sup> et de leur multiplicité, une même entité pouvant appliquer plusieurs référentiels comptables selon la nature de ses services (administratifs, industriels et commerciaux, médico-sociaux).

Les travaux ont été conduits dans un double objectif d'homogénéisation des normes applicables à tout le secteur local et de convergence avec les recueils qui existent déjà, ainsi qu'avec le plan comptable général et les principes comptables généralement appliqués.

Ils n'ont pas remis en cause le cadre juridique actuel défini par le CGCT et caractérisé par le monisme budgétaro-comptable, par la distinction entre les sections d'investissement et de fonctionnement et par les règles d'équilibre propres qui en découlent<sup>91</sup>.

---

<sup>89</sup> Ce qui ne prive pas la DGFIP de la faculté d'adresser aux comptables de son réseau des circulaires interprétatives en matière comptable.

<sup>90</sup> Les instructions comptables prévoient, à titre d'illustration, une mise au rebut des actifs en contrepartie des fonds propres (compte 193) et non du compte de résultat, sans que cela soit prévu dans le CGCT. Par ailleurs, les instructions comptables prévoient un décalage entre la perception effective des encaissements des régies de recettes sur les comptes bancaires et leur traduction en comptabilité, contrairement à la réalité des flux.

<sup>91</sup> Notamment la « règle d'or » qui réserve les ressources d'emprunt au seul financement des investissements, après remboursement du capital.

Sur un total prévu de dix-neuf normes, dix-huit ont été publiées. Elles ont permis de mieux définir les principes comptables applicables au secteur public local, en mettant en avant des spécificités essentielles :

- l'existence de dispositifs dérogatoires (neutralisations) prévus par des articles de loi ou de règlements ;
- l'inscription au bilan des subventions d'investissement versées par les collectivités territoriales, alors que ces concours financiers constituent des charges d'intervention pour l'État.

Le recueil de normes consacre le primat du critère juridique sur des critères budgétaires ou fonctionnels pour définir le périmètre des états financiers, l'amortissement généralisé des actifs, dont la voirie, le rattachement à l'exercice des charges et des produits, la reprise forfaitaire au résultat du fonds de compensation pour la TVA, la constitution de provisions pour risques et charges pour tous les risques significatifs, qui représentent autant d'avancées significatives pour traduire les principes comptables généralement appliqués.

Sa mise en œuvre conduira à donner une image plus fidèle des comptes et favorisera la comparabilité entre les diverses catégories de collectivités.

La première version du recueil n'a pas encore fait l'objet d'un arrêté des ministres chargés des comptes publics et des collectivités locales, nécessaire pour le rendre applicable au 1<sup>er</sup> janvier 2024, date prévue par l'avis n° 2021-01 du 13 avril 2021, contrairement aux autres recueils proposés par le CNoCP.

En particulier, le recueil des normes comptables applicables aux comptes des organismes de sécurité sociale, dont la gestion financière relève du monisme budgétaro-comptable, a fait l'objet d'un arrêté en août 2022. Cela ne remet donc pas en cause le monisme : le recueil peut prendre en compte des questions budgétaires. À titre d'exemple, le recueil des normes comptables pour les collectivités territoriales prévoit bien des dérogations telles que les neutralisations budgétaires.

## 2 - Un recueil à compléter et à réviser

Le CNoCP est conscient du caractère encore incomplet du recueil publié en 2022. Plusieurs travaux sont, ainsi, prévus à l'agenda des années 2022 à 2024 : la révision de la norme 6 « *actifs incorporels et corporels* » pour tenir compte, ou non<sup>92</sup>, de l'avis n° 2020-01 relatif à la comptabilisation des opérations de transfert de contrôle dans le secteur public et au transfert des digues de l'État vers les intercommunalités ; la création de la norme 19 sur les contrats à long terme, de la norme 21 sur les quotas d'émission de gaz à effet de serre et de la norme 23 sur les opérations d'aménagement.

Il est également prévu que la norme 1, qui porte sur les états financiers, soit révisée. Sur ce point, le cadre conceptuel des comptes publics<sup>93</sup> élaboré par le CNoCP rappelle qu'une « *entité comptable est une entité dotée de droits et d'obligations propres et identifiables, qui produit des états financiers conformément aux principes de la comptabilité d'exercice, par obligation législative ou réglementaire ou par choix* ».

<sup>92</sup> La Cour n'est pas favorable au changement prévu, qui consiste à ne plus présenter à l'actif, en compte 24, les biens mis à disposition de tiers qui se chargent de leur entretien, et dont l'entité reste propriétaire.

<sup>93</sup> Cf. Conseil de normalisation des comptes publics ; « *Cadre conceptuel des comptes publics relevant de la comptabilité d'exercice* », avis n° 2016-02 du 4 juillet 2016, p. 38.

Pour les entités du secteur public local, la méthode préférentielle définie par cette norme implique d'agrèger les données du budget principal et des budgets annexes (non dotés de l'autonomie juridique) de chaque entité. Elle propose également une méthode dite « optionnelle<sup>94</sup> », permettant de ne retracer les informations relatives aux budgets annexes significatifs que dans l'annexe des états financiers. Elle a été choisie, pour des raisons pratiques, par toutes les collectivités expérimentatrices. Toutefois, les collectivités expérimentatrices auraient pu faire le choix de sortir d'*Hélios* et d'établir un document indépendant.

La Cour considère que cette norme doit être révisée<sup>95</sup> pour ne conserver, à terme, que la méthode préférentielle de présentation des états financiers, comme cela est le cas pour les autres entités du secteur public et dans d'autres pays européens (cf. *supra*).

D'autres sujets identifiés lors de la certification expérimentale n'ont pas encore été mis à l'agenda du CNoCP (cf. annexe n° 12).

C'est le cas, en particulier, des travaux menés sur la trésorerie, qui ont montré un fonctionnement des comptes de disponibilités des collectivités locales qui déroge<sup>96</sup> aux principes habituels de comptabilisation de cette catégorie de comptes. Le recueil devra en tenir compte, une solution technique ne pouvant être déployée qu'à moyen ou long terme (cf. *infra*).

Par ailleurs, la définition des situations dans lesquelles le recueil pourrait ne pas être appliqué a été laissée à la main des ministères de tutelle. Il conviendrait, au contraire, que ces discussions se tiennent au CNoCP pour que l'ensemble des parties prenantes puissent formuler des propositions sur ce point important.

La justification du stock de voirie historique des entités publiques locales n'a pas non plus été traitée, la valeur de celui-ci restant bloquée pendant cinq ans. Le CNoCP devrait définir une doctrine qui permette de traduire dans les comptes la réalité du patrimoine de chaque entité locale concernée par ces actifs.

Enfin, l'article L. 174-1 du code de la construction et de l'habitation prévoit que « *des actions de réduction de la consommation d'énergie finale [soient] mises en œuvre dans les bâtiments, parties de bâtiments ou ensembles de bâtiments existants à usage tertiaire, définis par décret en Conseil d'État, afin de parvenir à une réduction de la consommation d'énergie finale pour l'ensemble des bâtiments soumis à l'obligation d'au moins 40 % en 2030, 50 % en 2040 et 60 % en 2050, par rapport à 2010* ». Il conviendra d'émettre un avis sur les implications comptables liées à cette obligation, et si besoin préciser le recueil.

À l'issue de ces travaux additionnels, le CNoCP devrait disposer, à moyen terme, d'un *corpus* normatif complet et opérationnel.

---

<sup>94</sup> La DGFIP précise avoir « fait le choix d'appliquer la méthode « optionnelle » pour toute la durée de l'expérimentation (2020-2022) en raison des travaux importants [liés à] la mise en œuvre de la méthode « préférentielle ».

<sup>95</sup> La DGFIP indique « inscri[re] [les] travaux relatifs à la production d'états financiers agrégés autour du principe de la personnalité morale de l'entité publique, anticipant l'évolution de la norme 1 ».

<sup>96</sup> Le compte de disponibilités de chaque collectivité reflète une partie des flux financiers intégrés au compte au Trésor du poste comptable auquel elle est rattachée. Du fait de la procédure dite d'« avis de règlement » mise en œuvre pour régler une partie des engagements de l'État, notamment envers les collectivités territoriales, certaines opérations sont également comptabilisées sur le compte de disponibilités sans qu'interviennent des flux monétaires en contrepartie. Les principales opérations concernées sont les recettes fiscales et les dotations. Le compte de disponibilités reflète donc à la fois des opérations monétaires et non monétaires, contrairement à la situation des autres entités du secteur public.

### **L'actualisation des normes budgétaires**

L'apparition du recueil des normes comptables exige une actualisation des normes budgétaires, actuellement présentées dans le volet budgétaire des instructions.

Parmi les éléments à clarifier figurent la nature des restes à réaliser par rapport à la notion d'engagements hors bilan, les règles spécifiques des budgets annexes qui font partie d'une même entité juridique, le traitement budgétaire des opérations faites pour le compte de tiers, la clarification de la notion d'engagement par rapport au décret GBCP, l'intégration du compte financier unique, la qualification budgétaire, ou non, des opérations comptables.

Une comparaison de ce volet budgétaire avec celui des autres organismes du secteur public ayant déjà inscrits les principes issus du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012, voire la rédaction d'un recueil des normes budgétaires comme il en existe pour l'État ou les établissements publics nationaux, permettrait de moderniser le cadre budgétaire des collectivités locales, qui ne diffère des autres entités que par l'intégration au budget des écritures d'inventaire.

## **B - La place des instructions budgétaires et comptables existantes**

### **1 - La généralisation de l'instruction M57**

L'instruction budgétaire et comptable M57 a constitué le référentiel comptable retenu pour la certification expérimentale et pour les dispositifs alternatifs testés par la Cour, en l'absence d'un recueil des normes achevé et arrêté par voie réglementaire au début de l'expérimentation. La DGFIP prévoit de généraliser son application à la plupart des collectivités territoriales au 1<sup>er</sup> janvier 2024, remplaçant ainsi six instructions existantes<sup>97</sup>.

Cette instruction présente l'intérêt d'intégrer progressivement les principes de comptabilisation issus du recueil des normes comptables du secteur public local, à quelques exceptions près, et de prévoir des souplesses budgétaires supplémentaires. Elle constitue également un prérequis technique pour mettre en place le compte financier unique (CFU) intermédiaire<sup>98</sup>.

Cette avancée répond en large partie à plusieurs constats formulés dans le bilan intermédiaire de l'expérimentation.

### **2 - Des limites persistantes**

Selon la DGFIP, ne devraient subsister que trois autres nomenclatures applicables au secteur local : les instructions M21 (établissements publics de santé), M22 (établissements sociaux et médico-sociaux) et M4 (services industriels et commerciaux), dont deux concernent directement les collectivités territoriales. Cette pluralité d'instructions peut conduire les entités à appliquer deux règles différentes à des processus de gestion identiques.

<sup>97</sup> En remplacement des instructions M14, M52, M61, M71, M831 et M832, selon la fiche n°1 « Pourquoi adopter le référentiel M57 ? », CL-1B, novembre 2020. En 2022, 12 255 comptabilités appliquent le référentiel M57, et la DGFIP envisage une bascule de 32 000 comptabilités supplémentaires en 2023.

<sup>98</sup> Sauf pour les services industriels et commerciaux des entités publiques locales qui disposent d'une maquette distincte.

Les travaux menés par le CNoCP sur les règles comptables applicables aux services industriels et commerciaux et le bilan intermédiaire de l'expérimentation ont mis en lumière le faible nombre des différences entre ces trois instructions, majoritairement concentrées sur les plans de comptes.

Élaborer une instruction unique serait une mesure de simplification et d'économie de moyens pour tous, sans que le chantier informatique associé apparaisse excessif.

La DGCL souligne, à ce titre, que la présentation actuelle des budgets se référant aux deux instructions citées plus haut est utile, du fait de spécificités « *précisées au niveau législatif* ». Pour sa part, la DGFIP mentionne qu'une fusion de ces instructions est d'abord un chantier réglementaire, avant d'être informatique, et que des simplifications sont déjà prévues sur la période 2022-2026 pour les budgets suivant l'instruction M4<sup>99</sup>, sans pour autant aboutir à un tel rapprochement. Ce dernier suppose la modification des règles « *spécifiques* » aux services industriels et commerciaux, qui sont plutôt de nature réglementaire<sup>100</sup>. Il convient donc de revoir en préalable la législation et la réglementation applicables à ces services, pour parvenir à une seule instruction budgétaire et comptable spécifique aux entités publiques locales.

De plus, les évolutions normatives issues du RNCEPL et transposées dans l'instruction M57 ne figurent toujours pas intégralement dans la version prévue au 1<sup>er</sup> janvier 2023, soit après la période de certification expérimentale, s'agissant en particulier des processus de gestion significatifs que sont l'actif immobilisé et les fonds propres. Ce décalage est dû au mécanisme actuel de mise à jour des instructions et au choix laissé aux bureaux compétents de la DGFIP et de la DGCL, en l'absence de prééminence du recueil sur l'instruction budgétaire et comptable.

Les mises à jour peuvent, ainsi, n'être que partielles. À titre d'exemple, les changements de méthode de comptabilisation des subventions d'investissement versées sont appliqués de manière prospective, sans corriger la situation passée, contrairement à ce qu'a prévu le CNoCP. Les événements postérieurs à la clôture mentionnés dans la norme 15 ne doivent pas être identifiés par les collectivités inférieures à 3 500 habitants, ce que ne précise pas la norme précitée. Les dérogations prévues par la réglementation, par des décrets ou par l'instruction elle-même n'ont pas été modifiées pour prendre en compte les changements normatifs prévus dans le recueil, comme l'amortissement généralisé des actifs.

Enfin, des conflits peuvent apparaître dans l'instruction à la suite de l'introduction d'éléments d'ordre normatif<sup>101</sup>, à l'origine de difficultés rencontrées par les certificateurs de l'expérimentation pour valider les méthodes comptables pratiquées par les collectivités expérimentatrices.

---

<sup>99</sup> La direction évoque une rationalisation des plans de comptes des services publics industriels et commerciaux - SPIC (suppression de quatre plans sur huit) et une actualisation « *le moment venu* » de l'instruction M4.

<sup>100</sup> Cf. Instruction M4 applicable au 1<sup>er</sup> janvier 2022, p. 10.

<sup>101</sup> À titre d'exemple, la partie normative de l'instruction inclut dans les disponibilités de l'entité les fonds des régisseurs, alors que la partie descriptive des comptes de disponibilités des régisseurs (comptes 54) ne permet pas de disposer de cette information en fin d'exercice. De même, la partie normative de l'instruction évoque l'acquisition du droit lié aux produits comme fait générateur, alors que la partie descriptive des comptes évoque le cas des fonds européens pour lesquels l'entité n'est pas le bénéficiaire final, mais uniquement l'intermédiaire. Sur ce dernier point, une évolution devrait permettre d'enregistrer, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2023, les opérations de préfinancement des fonds européens dans des comptes de tiers.

### **L'impact de la modification des normes comptables sur la démarche d'audit**

Les modifications normatives ne nécessitent pas de prolonger l'expérimentation. Les commissaires aux comptes et les entreprises du secteur privé travaillent déjà dans un environnement marqué par une évolution constante du cadre normatif comptable, concernant, notamment, l'audit des comptes consolidés des EIP du secteur privé, dont la comptabilité est tenue en norme IFRS. Dans le secteur public, l'État et la Cour des comptes s'adaptent aux évolutions normatives comptables, telle que la future norme 6.

### **3 - Donner la prééminence au recueil sur les instructions comptables**

Les recueils de normes comptables existants<sup>102</sup> ont déjà fait, ou vont faire prochainement l'objet d'arrêtés ministériels qui leur confèrent une valeur juridique sur laquelle s'appuie l'opinion des certificateurs des comptes des entités concernées. Il devrait en être de même pour le RNCEPL.

Présenter ce recueil comme le référentiel normatif des entités publiques locales aurait le mérite de la cohérence avec les recueils déjà publiés. Cela faciliterait la convergence vers un référentiel unique couvrant l'ensemble des activités des entités publiques locales et vers les principes édictés dans le cadre conceptuel de la comptabilité publique. Le CNoCP s'en trouverait conforté dans sa mission, puisqu'il est chargé de la « *normalisation comptable de toutes les entités publiques et privées exerçant une activité non marchande* » et qu'il sollicite à cet effet l'ensemble des parties prenantes (administrations centrales, Cour et associations d'élus).

Ce rôle est actuellement tenu par la DGFIP pour les entités publiques locales, dont elle est, par ailleurs, le teneur des comptes. Cette dualité conduit, notamment, à l'inscription de principes normatifs dans l'instruction M57. Elle n'est pas conforme aux pratiques observées dans d'autres pays.

### **Une séparation claire dans d'autres pays**

La place du normalisateur des comptes publics locaux diffère selon les pays européens. Il peut s'agir de l'administration centrale, à travers des commissions spécifiques (Espagne, Italie, Pays-Bas), de la profession comptable (Grande-Bretagne) ou d'autorités administratives indépendantes (Canada, Portugal). Dans tous les cas, le normalisateur n'est pas le producteur des comptes.

Mettre fin à la confusion actuelle entre le rôle de normalisateur et de teneur des comptes ne remettrait pas en cause le recours aux instructions budgétaires et comptables. Celles-ci, qui n'ont pas une valeur réglementaire identique à celle des recueils, sont envoyées régulièrement aux comptables de l'État et des établissements publics pour préciser les modalités de mise en œuvre des normes, présenter les bonnes pratiques en vigueur ou revoir les schémas comptables applicables. L'utilité des commentaires de comptes, des schémas comptables et des plans de comptes présentés dans les instructions demeurerait entière.

<sup>102</sup> Le recueil des normes comptables de l'État, le recueil des normes comptables des établissements publics et le recueil des normes comptables des organismes de sécurité sociale.

#### 4 - Des fiches et analyses comptables indispensables

Les instructions devraient d'ailleurs, indépendamment de leur statut juridique, être complétées par des commentaires des normes comptables, en s'appuyant éventuellement sur des éléments de jurisprudence opposables par les tiers<sup>103</sup>, comme ce fut le cas lors de la mise en place de la certification des établissements publics de santé.

La Cour avait recommandé, lors de la première phase de l'expérimentation, de réaliser des études de portée nationale afin de déterminer les méthodes et les référentiels appropriés à la justification de la valeur des composants de l'actif immobilisé. Ces analyses restent souhaitables afin, notamment, de préciser aux collectivités territoriales les modalités de justification de leur patrimoine (au coût historique, au coût de remplacement ou à la valeur vénale) ou la valeur des composants, comme le propose déjà la DGFIP<sup>104</sup>. À défaut, la fiabilisation de l'actif immobilisé des entités locales s'en trouverait ralentie.

Lorsqu'une collectivité n'est pas en mesure de justifier la valeur historique de ses immobilisations, il conviendrait de prévoir un temps d'adaptation durant lequel elle pourrait remplacer la valeur historique par une valeur vénale ou valeur de remplacement, qui deviendrait, dès lors, la nouvelle valeur historique. Cela nécessite donc une modification des normes comptables, qui devrait faire partie des priorités du fait des difficultés rencontrées pour fiabiliser l'actif.

#### C - Des dérogations à supprimer ou à alléger

Les collectivités locales doivent appliquer depuis 1997 une comptabilité générale qui conduit à présenter un résultat budgétaire et un résultat comptable identiques, qui caractérisent le monisme budgétaro-comptable<sup>105</sup>. Des crédits budgétaires sont ainsi nécessaires pour inscrire au budget les opérations d'inventaire de fin d'exercice.

Ce schéma diffère de celui retenu pour d'autres organismes du secteur public (EPN et établissements publics de santé) ou pour l'État, mais il est identique à celui adopté pour les organismes de sécurité sociale, pour le secteur privé et dans de nombreux pays étrangers<sup>106</sup>.

Les comptabilités de toutes ces entités ne sont, cependant, pas comparables, car de nombreuses dérogations aux principes comptables généraux persistent, vingt-cinq ans après l'introduction du monisme (cf. annexe n°13),

Ces dérogations, qui concernent essentiellement la traduction financière de l'évolution du patrimoine des entités, le respect du principe de séparation des exercices et la couverture des risques, ne permettent pas de donner une image fidèle et sincère de la situation financière et du patrimoine des collectivités.

---

<sup>103</sup> Le plan comptable général (« PCG ») applicable à des entreprises de structure et d'activité très variées, fixé par arrêté, fait à titre de comparaison l'objet d'un guide appelé « *Mémento comptable* » qui explicite les modalités d'application du PCG et rappelle les éléments de jurisprudence existants.

<sup>104</sup> Cf. *Bulletin officiel des finances publiques*, tableau « composants », DGFIP, octobre 2014.

<sup>105</sup> Dans un système moniste, la comptabilité générale et la comptabilité des opérations budgétaires sont des comptabilités d'engagement. Dans un système dualiste (comme pour l'État), la comptabilité des opérations budgétaires est une comptabilité de caisse, et seule la comptabilité générale est une comptabilité d'engagement.

<sup>106</sup> C'est le cas dans 17 pays de l'Union européenne et dans la majeure partie des pays membres de l'OCDE.

### L'information financière dans le secteur privé

Dans le secteur privé, hors régime micro-social des indépendants, les sociétés ne peuvent tenir une comptabilité allégée, ce qui permet la comparabilité des états financiers et de présenter une image fidèle et sincère de la situation financière de l'ensemble des entreprises.

Pour les plus petites sociétés, la simplification ne porte donc pas sur les normes comptables, mais sur les informations financières à présenter en annexe. Ainsi, les entreprises ne dépassants pas deux des trois seuils suivants peuvent présenter une annexe dite « simplifiée » : 4 millions d'euros de total bilan, 8 millions d'euros de chiffre d'affaires et cinquante salariés.

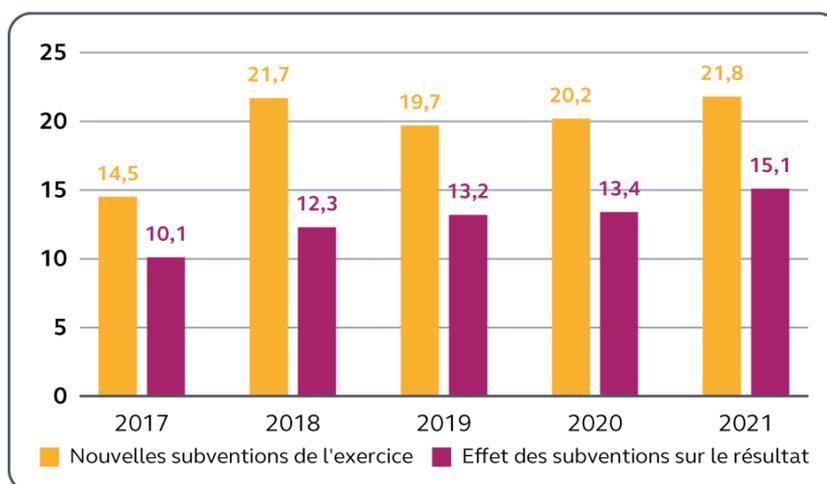
Ces annexes peuvent être encore plus succinctes pour les plus petites d'entre elles (annexe dite « abrégée »), voire même non nécessaires pour les micro-entreprises.

## 1 - L'évolution du patrimoine

### a) Les subventions d'investissement versées

Les subventions d'investissement versées par les collectivités aux organismes publics ou à des personnes de droit privé sont actuellement amorties sur plusieurs exercices, au motif que les actifs financés contribuent tout au long de leur vie à l'intérêt collectif des administrés et à l'exercice des compétences des collectivités. Ce mode de comptabilisation permet d'étaler ces dépenses sur plusieurs années et de les financer éventuellement par l'emprunt. Cette méthode diverge de celle appliquée par l'État ou d'autres organismes publics, qui inscrivent ces subventions pour leur montant total en charges de fonctionnement lors de leur attribution.

**Graphique n° 3 : effet des subventions d'investissement versées sur le résultat de fonctionnement des collectivités locales (en Md€)**



Source : Cour des comptes

Cet étalement a un effet significatif sur les comptes des collectivités territoriales, puisqu'il représente, en moyenne, près de 23 % du résultat global de fonctionnement des entités publiques locales sur les cinq derniers exercices, et 61 % pour les régions.

La norme n°22 du RNCEPL, consacre aux subventions d'investissement versées, a clarifié les critères de comptabilisation de ces subventions. Elle les a classées en tant qu'actifs immobilisables, comme les bâtiments ou le mobilier, au motif que « *l'entité publique locale exerce un contrôle sur la subvention d'investissement versée* », en demandant au besoin « *le remboursement des sommes versées* », si l'objet de la subvention n'est pas réalisé.

Cette définition s'applique également aux subventions de fonctionnement versées à des tiers, qui sont, elles, inscrites en charges de fonctionnement. Il serait plus pertinent de ne plus qualifier ces subventions d'actifs immobilisables, mais d'acter l'existence d'une dérogation pour justifier leur classement dans le patrimoine des entités « *apporteuses* » et leur amortissement sur plusieurs exercices. Cette clarification permettrait d'expliquer la raison du traitement comptable différent appliqué par les autres organismes publics.

Par ailleurs, il serait utile que l'annexe des comptes des entités locales apporteuses et le rapport d'opinion des auditeurs externes mentionnent l'effet de cette dérogation sur le résultat de fonctionnement, parce que son caractère est significatif.

#### *b) L'amortissement des actifs à durée de vie limitée*

Amortir le patrimoine revient à constater un coût inhérent à la mise en œuvre des compétences des entités publiques locales sur une durée estimée d'usage et permet de reconstituer progressivement la capacité à financer le renouvellement de ce patrimoine sans devoir contracter des emprunts supplémentaires. Les collectivités territoriales doivent évaluer à chaque fin d'exercice la valeur de leur patrimoine, actif par actif, et mettre au rebut les actifs détruits ou remplacés à leur valeur d'origine. La grande majorité des entités ne procèdent pas à cette évaluation et laissent la valeur comptable de leur patrimoine augmenter d'année en année, sans prise en compte de la valeur réelle.

Les instructions budgétaires et comptables actuelles prévoient des règles d'amortissement hétérogènes selon la nature, la taille et l'organisation budgétaire des collectivités (cf. annexe n°13)<sup>107</sup>. Les réseaux et installations de voirie, en particulier, ne font pas l'objet d'amortissement, alors qu'elles doivent être rénovées régulièrement pour rester en bon état de fonctionnement. Les bâtiments publics non productifs de revenus ne sont également pas amortis par les communes, les établissements publics de coopération intercommunale, les régions et les départements, contrairement aux autres collectivités, alors que des travaux de rénovation sont réalisés régulièrement pour permettre leur accès dans le respect des règles d'accueil du public.

Une telle pratique ne permet pas de disposer d'une présentation sincère et fidèle du patrimoine des entités publiques locales (évalué à 1 380 Md€ à fin 2021), ni de son coût réel par rapport au résultat affiché de fonctionnement. Elle ne favorise pas non plus la comparabilité des comptes entre les entités. En l'absence d'application de cette méthode fondamentale de la comptabilité générale, que le recueil des normes prévoit pour tous les actifs ayant une durée de vie limitée, un auditeur externe serait conduit à certifier des comptes qui, *ab initio*, ne reflètent pas la réalité économique de la collectivité.

---

<sup>107</sup> Si la partie législative du CGCT évoque bien une différence de traitement entre les collectivités de plus ou moins 3 500 habitants (amortissement généralisé ou non), seule la partie réglementaire évoque des dérogations supplémentaires accordés aux collectivités de plus de 3 500 habitants.

La DGFIP et la DGCL ont prévu de conserver cette dérogation pour les entités locales de moins de 3 500 habitants, ce qui revient, *de facto*, à ne pas leur appliquer une comptabilité générale pleine et entière. Ce choix permet à ces entités de ne pas améliorer leur autofinancement<sup>108</sup>, ce qui augmenterait leur endettement.

La Cour préconise plutôt de généraliser l'amortissement des actifs à toutes les entités publiques locales, en prévoyant, si nécessaire, des mesures de neutralisation budgétaire et en s'appuyant sur les nouvelles règles applicables aux changements de méthode comptable<sup>109</sup>.

Une automatisation des calculs de l'amortissement dans *Hélios* peut être envisagée si la DGFIP estime que cette généralisation en serait facilitée.

### c) Les neutralisations budgétaires

Un mécanisme dit de neutralisation budgétaire a été progressivement mis en place après l'introduction de la comptabilité d'engagement en 1997. Optionnel, il vise à éviter que les collectivités ne présentent des déficits excessifs du fait de l'application de cette nouvelle réglementation comptable. Il revient à enregistrer une dépense ou une recette « *irréelle* » en section de fonctionnement, afin d'annuler l'effet de certaines opérations d'inventaire.

Vingt-cinq ans après, cette mesure a fait la preuve de son utilité pour faciliter le passage à une comptabilité générale.

**Tableau n° 8 : incidences des neutralisations budgétaires par type de collectivités (2017-2022)**

	2017	2018	2019	2020	2021
Incidence des neutralisations sur le budget de fonctionnement en Md€	3,1	3,3	3,9	4,4	5,2
Nombre d'entités locales qui pratiquent ce dispositif	10 690	11 256	11 664	10 528	10 936
Nombre d'entités présentant un déficit de fonctionnement sans les neutralisations	276	316	381	298	336
Nombre d'entités présentant un déficit excessif de fonctionnement sans les neutralisations	110	139	181	118	140
Évaluation de ces déficits excessifs en M€	32	63	164	225	391

Source : Cour des comptes (flux *Hélios*)

<sup>108</sup> Par la réservation de crédits budgétaires à ces dépenses qui n'entraînent pas un décaissement sur l'année de leur comptabilisation, hormis la première année lors de l'acquisition du bien. Leur absence entraîne l'enregistrement de moindres recettes propres d'investissement.

<sup>109</sup> Les changements de méthode et les corrections d'erreur seront enregistrés en contrepartie des fonds propres, et non du compte de résultat, pour les éléments ayant trait aux exercices comptables antérieurs. Une application rétrospective d'amortissement des actifs est donc possible tant que les entités disposent d'un inventaire comptable.

Ce dispositif a une incidence moyenne de 4 Md€ sur les cinq derniers exercices, soit 15 % environ du résultat global de fonctionnement. Très peu d'entités présentent une situation de déficit excessif de fonctionnement<sup>110</sup> sans l'appui des neutralisations ces dernières années. L'augmentation de leur effet sur les deux derniers exercices provient essentiellement de deux régions<sup>111</sup>, les autres entités appartenant plutôt au bloc communal et intercommunal. Une suppression immédiate de ce mécanisme n'entraînerait pas de problèmes budgétaires majeurs, la plupart des entités ayant intégré son effet dans leurs budgets.

Dans la mesure où l'objectif qu'il visait a été atteint, ce dispositif peut être supprimé pour les dépenses d'amortissement actuelles, en l'aménageant pour les quelques entités encore concernées par une situation de déficit excessif. Il pourrait, en revanche, être utilisé de nouveau pour contrer l'effet des nouvelles dépenses d'amortissement préconisées, en fixant une durée limitée dans le temps, comme l'avait proposé l'inspection générale des finances<sup>112</sup>.

S'agissant d'un système dérogatoire au sein du secteur public, une mention explicite de son incidence financière sur les comptes serait utile, tant dans les annexes des comptes que dans le rapport d'opinion d'un auditeur externe. Les états de contrôle budgétaire devraient également faire clairement état du résultat de fonctionnement de l'entité publique locale avant et après neutralisation, pour identifier les situations persistantes de déficit excessif.

Par ailleurs, d'autres dispositifs de neutralisation apparaissent moins justifiés à l'heure actuelle, qui permettent d'annuler l'effet des cessions d'actifs et de certaines provisions<sup>113</sup>. Le mécanisme existant d'enregistrement en fonds propres des corrections d'erreur et des changements de méthode et l'existence d'une autre méthode d'enregistrement des cessions d'actifs plus conforme aux principes comptables généraux, dans un cadre budgétaire inchangé, réduisent fortement l'intérêt de ces dérogations. La Cour préconise de les supprimer sans délai. La DGFIP propose d'étudier, au cours de l'année 2023 et en relation avec la DGCL, les conséquences de ces dispositifs.

---

<sup>110</sup> Le déficit excessif mentionné dans ce tableau correspond à un résultat négatif de la section de fonctionnement supérieur à 5 % (le seuil de 10 % prévu pour les collectivités de petite taille n'a pas été retenu par simplification). Ce critère diffère de celui défini par les administrations en raison des constats formulés supra.

<sup>111</sup> Les régions sont particulièrement concernées par ces opérations de neutralisation, du fait qu'elles attribuent des subventions d'investissement sur une très grande échelle et que l'amortissement correspondant a une incidence significative sur la section de fonctionnement.

<sup>112</sup> Cf. *Revue de dépenses – la voirie des collectivités territoriales*, IGA-IGF-CGEDD, 14 novembre 2017. Ce rapport évoque la possibilité d'enregistrer une neutralisation budgétaire en cas de généralisation de l'amortissement des installations et réseaux de voirie, mais pour une durée limitée. Cette durée doit permettre aux collectivités de revoir leurs prévisions budgétaires pour tenir compte de cette dépense additionnelle, sans remettre en cause le respect de l'équilibre budgétaire.

<sup>113</sup> Les instructions budgétaires et comptables prévoient la neutralisation des produits nets de cession d'actif pour les activités administratives des collectivités, par référence à plusieurs articles du CGCT (L.2331-8, L.3332-3, etc.) et à un décret de 1996 (décret n° 96-526 du 13 juin 1996), qui ne mentionnent pas explicitement les neutralisations. Ces dispositions obligent simplement à afficher les produits de cession d'actif en tant que recettes d'investissement, avant la détermination du résultat de fonctionnement, c'est-à-dire avant la fin de la journée complémentaire. La neutralisation ne constitue qu'un des dispositifs disponibles à cette fin. Il est possible techniquement, comme l'administration centrale le préconise pour les services industriels et commerciaux des collectivités locales, de créer un compte de réserve spécifique aux produits de cession d'actif, ou simplement de retraiter, en cours d'année, ces produits de cession du « *résultat disponible de la section de fonctionnement* ». De plus, l'effet de certaines provisions est neutralisé aux comptes 194 et 197, par application de règles propres aux instructions ou à des dispositions réglementaires.

#### *d) Les sorties d'actif*

Certaines de ces neutralisations ne sont pas liées à une disposition législative ou réglementaire précise du CGCT, mais en constituent une interprétation extensive, voire abusive. La neutralisation des réformes de biens<sup>114</sup> ne répond, ainsi, à aucune exigence réglementaire<sup>115</sup>.

Ces dérogations ne devraient pas être reprises dans le recueil des normes et être supprimées des instructions budgétaires et comptables, dès lors que l'amortissement généralisé des actifs est acté. Ces décisions permettront de faire converger les règles comptables des entités publiques locales vers celles des autres entités du secteur public et des collectivités de l'espace européen, qui appliquent une comptabilité d'engagement.

## **2 - Les autres dérogations**

#### *a) Les provisions pour risques et charges*

Le CGCT précise les dépenses qui doivent être obligatoirement prises en charge par les entités publiques locales, en distinguant selon la taille de celles-ci ou selon la nature de ces dépenses. Le code a renvoyé au décret le soin de préciser la nature des provisions pour risques et charges à constituer. Cette latitude a conduit l'administration à limiter leur nombre pour le bloc communal, contrairement aux autres entités locales<sup>116</sup>.

Il convient de revoir ces articles pour assurer une couverture complète des risques par les collectivités locales, quelle que soit leur taille, afin que la situation financière telle qu'elle ressort des comptes soit « *fidèle et sincère* » à leur situation réelle et que la comparabilité des comptes entre entités locales soit assurée. L'effet budgétaire de cette évolution est faible, si les dispositions du recueil des normes en matière de changement de méthode comptable sont appliquées.

#### *b) Les rattachements des charges et produits à l'exercice*

Les instructions budgétaires et comptables prévoient une exception en matière de rattachement des produits et des charges pour les entités locales de moins de 3 500 habitants. Cette dérogation n'est pas liée à une exigence d'ordre législatif ou réglementaire.

#### *c) Les dérogations ministérielles*

Les ministres de tutelle ont la faculté d'accorder des dérogations à certaines collectivités, à leur demande. Une des collectivités expérimentatrices en a bénéficié pour le traitement comptable des baux emphytéotiques. Il s'agirait de la seule entité, selon l'administration, ayant bénéficié d'une dérogation durant les dernières années. Cette disposition devrait être d'un usage limité pour ne pas affaiblir le processus de normalisation comptable.

---

<sup>114</sup> Les mises au rebut correspondent à des sorties d'actif sans revente à un tiers, comme lors de la réalisation de travaux de rénovation de bâtiments, de remplacement d'installations de réseaux ou de voirie, ou de mobiliers.

<sup>115</sup> Elle n'est pas pratiquée pour les services industriels et commerciaux des collectivités.

<sup>116</sup> Cf. art L.2321-2 du CGCT. L'article R. 2321-2 du CGCT, par exemple, prévoit la constitution de provisions dès l'ouverture d'un contentieux en première instance, d'une procédure collective au titre d'éventuelles garanties d'emprunts, prêts ou créances, et enfin lorsque le recouvrement de créances sur des tiers est compromis. Elle n'est pas obligatoire pour les autres événements de gestion faisant apparaître un risque.

---

## CONCLUSION

---

*Le CNoCP a créé un recueil des normes comptables des entités publiques locales pendant la durée de l'expérimentation. Cette démarche constitue une avancée importante, même si le recueil doit encore être complété et que plusieurs constats tirés de l'expérimentation doivent conduire à en réviser certaines dispositions. Il doit être pris pour référentiel comptable avant toute généralisation de dispositifs de fiabilisation des comptes et acquérir, à cette fin, valeur réglementaire.*

*L'instruction M57, qui a servi de référentiel lors de la certification expérimentale, ne devrait pas conserver ce rôle. Il conviendra de mettre fin à la dualité des attributions exercées aujourd'hui par l'administration, tout à la fois normalisateur et producteur des comptes, qui conduit à l'intégration partielle et parfois arbitraire de principes normatifs dans les instructions comptables. Dans la situation actuelle, les commissaires aux comptes certifient les comptes au regard d'instructions comptable rédigées par le producteur des comptes, ce qui limite l'intérêt de la démarche de certification.*

*Par ailleurs, le secteur public local reste caractérisé par de nombreuses dérogations aux principes comptables généraux, qui diffèrent selon la taille et la nature des entités. Il est nécessaire de procéder à une révision large en la matière, en généralisant en particulier l'amortissement des actifs à toutes les collectivités. Le législateur pourra recourir, au besoin, à la méthode de neutralisation budgétaire, qui a fait la preuve de son utilité, pour faciliter le passage des collectivités à une comptabilité d'engagement.*

---

### **III - Le déploiement indispensable du contrôle interne comptable et financier**

#### **A - Rendre obligatoire le déploiement du contrôle interne pour les grandes entités**

##### **1 - Un cadre juridique aujourd'hui insuffisant**

Les collectivités territoriales et leurs établissements sont actuellement exclus du champ d'application des articles 170 et 215 du décret GBCP du 7 novembre 2012, qui définit les objectifs, l'étendue et la nature du contrôle interne comptable dans les termes suivants : « *Le contrôle interne comptable a pour objet la maîtrise des risques afférents à la poursuite des objectifs de qualité des comptes, depuis le fait générateur d'une opération jusqu'à son dénouement comptable.* ». Cette exclusion ne favorise pas le passage, prévu par cette réglementation, d'une approche budgétaire à une approche par les risques, dont les collectivités ont peu l'expérience.

À l'issue de la première phase de l'expérimentation, la Cour avait recommandé à huit collectivités d'approfondir et de formaliser le dispositif existant et aux autres collectivités de mettre en place un tel dispositif, qui faisait encore défaut. Au 31 décembre 2021, soit cinq ans après le début de l'expérimentation, seule une collectivité avait mis en œuvre cette recommandation, une ne l'avait pas suivie et les autres collectivités avaient engagé des actions en ce sens. De fait, les commissaires aux comptes ont déclaré ne pas pouvoir s'appuyer, durant les audits conduits au titre de la certification expérimentale, sur les dispositifs de contrôle interne pour calibrer leurs diligences de mission finale. Certaines collectivités ont, néanmoins, achevé la mise en place d'un dispositif de contrôle interne pour certains cycles, tels que les charges de personnel ou les charges d'intervention.

Or, des avancées significatives sont à attendre de tels dispositifs. Les collectivités expérimentatrices ont toutes constaté que la fiabilisation des comptes au travers d'une approche par les risques constitue un puissant levier d'amélioration de leur gestion. Cette démarche favorise, par ailleurs, la continuité du fonctionnement de services confrontés à une forte rotation du personnel ou à des circonstances exceptionnelles. Ainsi, la cartographie des opérations et des risques qui leurs sont attachés concerne les directions opérationnelles (constatation du service fait) autant que la direction des finances et les services du comptable public, ce qui peut favoriser la polyvalence des agents.

S'il constitue, par nature, un facteur de bonne gestion des deniers publics, le principe de séparation entre l'ordonnateur et le comptable ne peut suffire à garantir l'efficacité du contrôle interne. En l'absence d'obligation réglementaire, la DGFIP a encouragé, depuis une vingtaine d'années, la collaboration entre les services respectifs de l'ordonnateur et du comptable, d'autant plus nécessaire que la fiabilité des données qui sont introduites dans l'application *Hélios* est totalement dépendante de la qualité des données transmises par les collectivités.

Dans le cadre de la certification expérimentale, les dispositifs partenariaux mis en place, même assortis de dispositions visant le développement concerté du contrôle interne, ainsi que les outils mis à la disposition des collectivités par la DGFIP, n'ont pas eu l'impact souhaité, y compris lorsque le comptable public a participé à l'expérimentation depuis son lancement.

Ces résultats contrastés tiennent essentiellement à l'efficacité plus ou moins grande de la gouvernance chargée de la mise en place et du suivi du projet d'expérimentation, et de la maîtrise des risques en particulier.

L'expérimentation a montré que les collectivités qui avaient avancé de manière significative dans la mise en place du contrôle interne avaient souvent articulé la gouvernance du projet entre un comité technique, placé sous la responsabilité du directeur général des services, et un comité de pilotage comprenant plusieurs élus.

Eu égard à l'importance des progrès à accomplir et au temps nécessaire pour mettre en œuvre un dispositif complet de contrôle interne, des évolutions de la réglementation et du cadre technique doivent être envisagées.

Les collectivités qui seraient soumises à l'intervention d'un auditeur externe se verraient appliquer les dispositions du paragraphe II-5 de l'article 17 de la loi Sapin 2, qui confie aux commissaires aux comptes la responsabilité d'assurer le contrôle de ces procédures « *à l'occasion de l'accomplissement des audits de certification de comptes prévus à l'article L. 823-9 du code de commerce* ».

Afin de mettre le contrôle interne au service de la fiabilisation des comptes en général, il est souhaitable que les dispositions des articles 170 et 215 du décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (dit « décret GBCP ») du 7 novembre 2012 soient étendues aux collectivités territoriales, par voie législative ou réglementaire, en créant au besoin un titre spécifique pour ces entités. Elle offrirait, au vu du nombre très élevé d'entités composant le secteur public local, une garantie quant au déploiement de ce dispositif. Une telle obligation ne serait pas contraire au principe de libre administration, le législateur pouvant assujettir les collectivités locales ou leurs groupements à des obligations et à des charges, à la condition que celles-ci répondent à des exigences constitutionnelles ou concourent à des fins d'intérêt général, qu'elles ne méconnaissent pas la compétence propre des collectivités concernées, qu'elles n'entravent pas leur libre administration et qu'elles soient définies de façon suffisamment précise quant à leur objet et à leur portée<sup>117</sup>. Ces conditions semblent parfaitement réunies en l'espèce.

## **2 - Confier la mise en place du contrôle interne et son suivi à une instance émanant des assemblées délibérantes**

L'article A.823-5-2 du code de commerce dispose que le commissaire aux comptes communique les faiblesses du contrôle interne à « *l'organe collégial chargé de l'administration ou l'organe chargé de la direction et l'organe de surveillance, ainsi que, le cas échéant, du comité spécialisé* », étant précisé que la communication écrite des faiblesses significatives du contrôle interne n'a pas pour objet de « *formuler une opinion sur l'efficacité du contrôle interne* ».

*Mutatis mutandis*, le dispositif de certification expérimentale a repris ce schéma organisationnel, le commissaire aux comptes rendant compte de son appréciation du contrôle interne à l'issue de ses travaux de mission intermédiaire. Il a aussi permis d'assurer une continuité entre les recommandations formulées par la Cour sur ce sujet tout au long de l'expérimentation. Il reste que les contraintes de gestion et l'implication des instances de gouvernance de l'expérimentation ont conditionné les progrès réalisés.

---

<sup>117</sup> Voir par exemple Conseil Constitutionnel, décision n° 2017-760 DC du 18 janvier 2018, validant la contractualisation financière avec l'État ou la décision n° 2016-745 du 26 janvier 2017, selon laquelle l'obligation de compter 20 % de logements sociaux sur le territoire d'une commune ne porte pas atteinte au principe de libre administration.

L'impulsion politique nécessaire pour passer de l'approche budgétaire à une approche par les risques ne peut être donnée que par une commission émanant de l'assemblée délibérante, à laquelle serait confiée la supervision de la mise en place du contrôle interne comptable et de la maîtrise des risques. La commission des finances semble la plus à même de remplir ce rôle. Elle pourrait donner un avis sur le projet de délibération qui formaliserait la présentation par l'ordonnateur à l'assemblée délibérante de son rapport de gestion, dont une partie serait consacrée au déploiement du contrôle interne.

En outre, cette commission pourrait entendre les observations et les recommandations formulées par le commissaire aux comptes choisi par la collectivité à propos du rapport de l'ordonnateur, en tenant compte de ses propres travaux sur les dispositifs de contrôle interne. Il faudrait qu'il puisse être délié du secret professionnel, puisque les documents examinés par les commissions et l'assemblée délibérante ont un caractère public, contrairement à ceux examinés par les organes de gouvernance des sociétés privées.

## **B - Faire évoluer l'environnement dans lequel doit être déployé le contrôle interne**

### **1 - Renforcer l'appui de l'administration aux collectivités**

La Cour avait recommandé à la DGFIP, en 2020, de renforcer les outils destinés à développer le contrôle interne comptable et financier, en diffusant des modèles d'organisation et de procédures internes, de cartes des risques, de listes de contrôles type et de plans de contrôle adaptés à la taille des collectivités.

Tout en relevant le bien-fondé des actions menées par la DGFIP, la Cour constate que les services et les outils proposés ne sont pas obligatoires et concernent encore peu de collectivités<sup>118</sup>. La perspective d'une certification des comptes et l'objectif général de fiabilisation des comptes du secteur public local doivent conduire à établir un référentiel national renforcé du contrôle interne comptable opposable aux collectivités, en tenant compte de la diversité des situations de ces entités et des enseignements tirés de la certification expérimentale concernant les recettes fiscales, les dotations de fonctionnement et la trésorerie, qui ne sont pas couverts actuellement par des référentiels de contrôle interne.

### **2 - Permettre la levée des limitations et réserves portant sur les recettes fiscales**

#### *a) Un mécanisme de garantie en faveur des collectivités locales*

Les recettes fiscales et les dotations ont fait l'objet d'une réserve ou d'un motif d'impossibilité de certifier de la part des commissaires aux comptes, qui font valoir que « *l'externalisation<sup>119</sup> des processus significatifs* » auprès des services de l'État ne permet pas de remonter la piste d'audit jusqu'aux données qui justifient les montants notifiés ou le solde du compte de disponibilité. Ils notent, par ailleurs, que les collectivités sont dans l'incapacité de s'assurer de la réalité, de l'exhaustivité et de la mesure de ces produits à partir de leurs seuls dispositifs de contrôle interne.

<sup>118</sup> Au 31 décembre 2021, sur l'ensemble des collectivités territoriales, seulement 178 disposent d'une telle convention (dont 30 conclues avec les communes, 56 avec les départements, 32 avec les EPCI et 7 avec les régions).

<sup>119</sup> Il s'agit d'un terme impropre, les commissaires aux comptes parlant aussi de « réserves exogènes ». La loi confie à l'État le recouvrement des impôts et taxes pour le compte de tiers, principalement pour les organismes de sécurité sociale et les collectivités locales. Selon la loi de règlement pour 2015, le coût de la dépense associée à la gestion de la fiscalité locale directe était de 8,3Md€. Il ne s'agit en aucun cas d'une externalisation d'une mission que les collectivités ont déléguée à l'État. Les risques qui s'attachent à une délégation de service public ou à l'exécution d'un marché n'existent pas.

À titre d'exemple, si les commissaires aux comptes ont généralement pu rapprocher les recettes des notifications, ils n'ont pas obtenu les données constitutives des assiettes de la taxe foncière ou de la taxe d'habitation (cadastre tenu par les services de l'État).

Sur ce point, les effets de la réforme de la fiscalité locale devraient permettre de relativiser la portée de cette difficulté pour les régions et les départements. En effet, pour ces catégories de collectivités, le nouveau panier de recettes ne comprend plus du tout, ou à un niveau non significatif, de produits liés à l'assiette foncière.

Toutefois, la question persiste pour les droits de mutation à titre onéreux et pour les recettes fiscales des communes et intercommunalités.

De même, la question reste posée pour les fractions de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) compensatoire de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), ou pour l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER) et la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE).

La Cour observe que ces limitations ou réserves formulées par les certificateurs concernent des recettes annoncées par l'État qui peuvent être considérées comme garanties aux collectivités. En effet, l'absence éventuelle de recouvrement des sommes dues reste à la charge de l'État qui, inversement, émet des rôles supplémentaires au bénéfice des collectivités en cas de produits excédentaires. Cette pratique joue, pour les collectivités, comme un mécanisme de garantie de revenu. La DGFIP porte un constat comparable.

Les deux recommandations que la Cour<sup>120</sup> avait formulées dans son rapport sur l'analyse du dispositif de contrôle interne « *impôts, taxes affectées et transferts aux collectivités* », <sup>121</sup> afin que soient communiquées aux collectivités les informations nécessaires, ne semblent pas être la voie que privilégie la DGFIP pour lever cette limitation formulée par le certificateur des comptes.

La communication par la DGFIP des informations nécessaires pour établir l'existence, l'exhaustivité et la valeur de ces produits se heurte à des difficultés d'ordre technique, mais aussi au fait que cette direction générale ne pourrait répondre aisément à toutes les demandes d'information des commissaires aux comptes en cas de généralisation de la certification. L'assurance relative à ces dispositifs devrait, dès lors, être mutualisée.

#### *b) Obtenir une assurance sur les contrôles relatifs aux recettes fiscales*

La mission « risques et audit » (MRA) de la DGFIP effectue des missions d'audit interne au sein des services centraux et déconcentrés de la direction générale, ainsi que des audits extérieurs et partenariaux. Directement rattachée à la direction générale de la DGFIP, la MRA pourrait apporter une assurance sur les processus et contrôles mis en œuvre par les services comptables quant au montant des recettes fiscales et dotations reversées aux collectivités.

---

<sup>120</sup> Établir un processus de confirmation de la fiabilité des données cadastrales aux collectivités et donner la possibilité à toutes les collectivités de mener des travaux de contrôle du cadastre à l'aide de bases et de modes opératoires adaptés.

<sup>121</sup> Rapport d'analyse du dispositif de contrôle interne, impôts, taxes affectés et transferts aux collectivités, situation au 30 avril 2021.

Une solution alternative serait de traiter à travers une nouvelle norme d'audit les difficultés rencontrées par les commissaires aux comptes pour valider certaines assertions d'audit liées à ces recettes (exhaustivité, exactitude et correcte mesure). En effet, les dotations et impôts sur rôle font l'objet d'une notification. Les autres impôts, par exemple les droits de mutation à titre onéreux (DMTO), font seulement l'objet d'un encaissement. Les collectivités ont un délai de deux mois pour contester les montants notifiés ou encaissés<sup>122</sup>. La nouvelle norme d'audit pourrait prévoir qu'en l'absence de contestation durant ce délai, les seuls notifications ou encaissements permettent de valider l'ensemble des assertions d'audit.

### **3 - Donner aux collectivités accès aux informations détenues par des tiers**

Les collectivités locales peuvent avoir besoin d'information en provenance d'acteurs tiers afin de tenir la comptabilité de leurs actifs. Dans ce cas, elles doivent être en mesure de mettre en place des procédures de circularisation, ou d'obtenir une information attestée par un commissaire aux comptes.

#### *a) Les immobilisations mises en concession ou mises à disposition*

Les immobilisations mises en concessions ou à disposition sont comptabilisées à la fois dans les comptes du concessionnaire (les collectivités) et du délégataire.

La valorisation de ces immobilisations dans les comptes des collectivités doit concorder avec la valeur à laquelle elles sont présentées dans les comptes des délégataires. Or, les collectivités n'ont aujourd'hui pas systématiquement accès à cette information.

Concernant les immobilisations mises à disposition, il conviendrait que les délégataires et les structures bénéficiaires des biens concernés respectent l'obligation de communiquer ces valeurs à chaque clôture, conformément aux articles R. 2222-1 à 2222-6 du CGCT, avec la possibilité donnée aux concessionnaires de demander un audit de ces informations.

Des obligations similaires se justifieraient pour les immobilisations mises à disposition.

#### *b) Les subventions d'investissement versées*

Les subventions d'investissement versées par les collectivités et comptabilisées à leur actif doivent correspondre à la valeur de l'actif financé. Or, les collectivités n'ont aujourd'hui pas toujours accès à cette information. Il conviendrait que les entités financées aient l'obligation de communiquer ces valeurs à chaque clôture, avec la possibilité donnée à la collectivité de demander un audit de ces informations.

---

<sup>122</sup> Aux termes de l'article L. 231-1 du code des relations entre le public et l'administration (CRPA), « *le silence gardé pendant deux mois par l'administration sur une demande vaut décision d'acceptation* ».

## **C - L'amélioration du contrôle interne reposant sur les systèmes d'information**

*Hélios* est, depuis 2004, le système d'information du comptable public rassemblant la majorité des informations financière des entités publiques locales. L'application est structurée en domaines ayant trait, en particulier, au budget des collectivités locales, et en modules de comptabilité auxiliaire.

De même, *Totem* est l'outil centralisateur de transmission des documents budgétaires qui composent les comptes administratifs des collectivités territoriales. Ils présentent tous les deux l'avantage majeur d'être utilisés par l'ensemble des entités publiques locales, ce qui facilite grandement la mise en place de projets informatiques applicables à toutes ces entités.

Les ordonnateurs, quant à eux, disposent de leurs propres applications métiers et comptables, qui diffèrent d'une collectivité à l'autre et dont le nombre est variable.

### **1 - La carte des systèmes d'information**

En amont de la fiabilisation des comptes, chaque collectivité concernée devrait réaliser une cartographie de ses systèmes d'information.

Celle-ci devra présenter, notamment, l'ensemble des systèmes impliqués dans la préparation et le contrôle de l'information financière, l'interaction entre les différents systèmes recouvrant, notamment, les modes de déversement des données d'un système à l'autre (interface manuelle, semi-automatique ou automatique). Sur cette base, une analyse des risques liés à la manipulation des données lors de ces déversements pourra être effectuée et une réponse apportée.

### **2 - Les contrôles généraux informatiques**

Après avoir établi la carte des systèmes d'information, il conviendra de développer les contrôles généraux informatiques, afin d'apprécier le degré de couverture des risques qu'ils permettent.

Ces risques peuvent être majeurs, comme l'a montré le cas d'une collectivité expérimentatrice qui a perdu l'ensemble de ses données comptables à la suite d'une cyber-attaque.

Ces contrôles généraux informatiques portent, notamment, sur la gestion de la sécurité des accès logiques et physiques (revue des droits d'accès, configuration des mots de passe), la gestion des changements applicatifs et des modifications de paramétrage (test et approbation des changements), la gestion de l'exploitation informatique (sauvegarde des données, détection des erreurs dans le traitement des transactions automatisées) et, le cas échéant, la gestion des projets de développement (environnements séparés pour le développement, les tests et la production).

Il conviendrait donc que les collectivités locales soient en mesure de formaliser ces contrôles et de démontrer qu'ils sont efficaces.

Si l'ensemble des contrôles précités ne doivent pas nécessairement être opérants pour envisager une certification des comptes, il est nécessaire, après avoir analysé les faiblesses, de prévoir un plan d'action pour les corriger, sauf à démontrer que les risques en résultant n'ont pas d'incidence sur la production de l'information financière.

### 3 - Une fiabilisation des flux informatiques entre *Hélios* et les applications tierces

#### a) Les données transmises d'*Hélios* à *Delphes*

*Delphes* constitue l'infocentre<sup>123</sup> d'*Hélios*. Plus de 80 % des données d'*Hélios* seraient exploitées par *Delphes* à des fins de restitutions et de production d'indicateurs, notamment en termes de taux de recouvrement des créances.

Cependant, les données utiles au calcul du taux de recouvrement de ces créances et issues de *Delphes* ne sont pas rapprochables avec les données provenant d'*Hélios*.

Du fait des incertitudes sur la pertinence des données présentes dans *Delphes*, il n'est pas possible, à ce stade, s'appuyer sur les taux de recouvrement issus de *Delphes* pour confirmer l'exhaustivité des provisions pour dépréciations de créances.

Il est indispensable de fiabiliser les données entrantes dans *Delphes* et d'améliorer la piste d'audit, afin que ces provisions puissent être calculées de manière fiable sur la base des informations issues de cet infocentre en matière de recouvrement de créances, arrêtées au 31 décembre de chaque exercice pour en permettre la comparaison avec *Hélios*.

#### b) Les flux informatiques liés aux immobilisations corporelles et incorporelles

L'ordonnateur est tenu de transmettre au comptable l'ensemble des informations nécessaires pour mettre à jour l'actif immobilisé dans *Hélios*.

Pour cela, l'ordonnateur transmet dans un premier temps vers *Hélios*, à travers la deuxième version du protocole d'échanges standardisés (PESv2), les données relatives à l'acquisition d'immobilisations. Ce flux doit être transmis au fur et à mesure des acquisitions. À ce stade, la fiche inventaire créée dans *Hélios* n'est pas définitive, dans l'attente d'enrichissements de données essentielles, telles que la catégorie d'amortissement, le nom du bien ou sa date d'acquisition.

L'envoi asynchrone de ces deux flux constitue une limite majeure pour le certificateur appelé à apprécier la fiabilité et l'exactitude comptables de l'actif des collectivités, qui dépendent essentiellement, de ce fait, de la vigilance et des contrôles exercés par les comptables.

La mise en place d'un PES Inventaire avec l'envoi de flux synchrones, à l'image des développements effectués pour la mise en œuvre du PES Marché<sup>124</sup> visant la centralisation de l'ensemble des données et mouvements liés à l'actif et la mise à disposition des pièces justificatives afférentes, fiabiliserait l'envoi et le traitement des données d'inventaire, facilitant les échanges de données entre l'ordonnateur et le comptable et sécurisant l'analyse du dispositif par un certificateur.

Toutefois, la DGFIP a indiqué que le PES Inventaire ne faisait pas partie des développements prioritaires, celui-ci n'étant pas inscrit dans le Plan Annuel d'Activité de l'application *Hélios* de 2022. La mise en place d'un tel protocole et d'un budget permettant son développement contribuerait pourtant à fiabiliser progressivement les données relatives à l'actif immobilisé.

---

<sup>123</sup> Un infocentre correspond à « toute base de données permettant de regrouper et d'agrèger dans un même endroit des données provenant de sources différentes et permettant de produire des analyses consolidées de ces données ». La DGFIP considère *Delphes* comme l'infocentre d'*Hélios*.

<sup>124</sup> Le PES Marché est un protocole d'échanges de données permettant l'envoi synchrone par l'ordonnateur au comptable, sur un même flux, de l'ensemble des données financières et documentaires relatives aux marchés enregistrés par l'ordonnateur dans son application comptable. Appliqué à la gestion de l'inventaire, ce dispositif permettrait de centraliser les données d'inventaire transmises au comptable et d'en simplifier le contrôle et le suivi.

## D - D'autres évolutions souhaitables

### 1 - L'expérimentation de la saisie de données des ordonnateurs dans *Hélios*

La structure de l'application *Hélios* reste fondée sur la séparation traditionnelle entre le comptable et l'ordonnateur, ce dernier ne disposant que d'un accès en consultation et en téléchargement de certaines données. Il lui est donc nécessaire de disposer d'une application comptable distincte, qui établit et transmet les mandats de dépenses et les titres de recettes à *Hélios* à l'aide de protocoles ou de tiers de télétransmission (cf. *supra*).

La DGFIP a indiqué ne pas avoir mené d'études particulières quant à la possibilité de saisie des mandats et titres directement dans *Hélios* par les services des ordonnateurs. Elle justifie cette absence d'étude par le principe de séparation entre l'ordonnateur et le comptable, qui laisserait toute latitude au premier pour organiser la fonction comptable au sein de la collectivité dont il est responsable.

Cette évolution devrait pourtant être expertisée, pour plusieurs raisons.

Les rapports d'analyse des contrôles généraux informatiques du prestataire externe de la DGFIP rappellent le paramétrage fin des habilitations à l'application *Hélios*, qui proposent de nombreux profils avec des droits adaptés en saisie et en validation de données. La séparation entre l'ordonnateur et le comptable ne s'en trouverait pas affectée, aussi longtemps que la validation des mandats et titres resterait de la responsabilité unique des comptables publics, comme c'est d'ailleurs le cas dans les établissements disposant d'agents comptables<sup>125</sup>.

L'utilisation directe d'*Hélios* faciliterait la gestion quotidienne des collectivités locales, en particulier des plus petites, qui ne disposent pas d'un service financier ou informatique développé. Celles-ci pourraient s'appuyer plus aisément sur la structure mise en place par la DGFIP. Cette situation a été constatée au cours de l'expérimentation dans une collectivité qui ne disposait que d'une secrétaire de mairie à mi-temps pour son fonctionnement. Elle n'a pas souhaité basculer sur l'instruction M57 en raison du coût, jugé trop élevé au regard de son budget de fonctionnement, indiqué par l'éditeur de son application comptable. Il aurait été plus simple pour elle de saisir directement dans *Hélios* ses données financières, avec les pièces justificatives associées.

Cette situation n'est probablement pas unique. Elle pourrait retarder la généralisation de la M57 ou celle du compte financier unique.

Par ailleurs, la saisie directe des mandats et titres dans *Hélios* par les ordonnateurs faciliterait les travaux d'un certificateur, puisque ce dernier n'aurait pas besoin de demander des états comptables en complément de ceux produits par *Hélios*, si toutefois cette application répondait correctement à l'ensemble des besoins (cf. *infra*).

En conséquence, il est recommandé à la DGFIP de mener une expérimentation de saisie des mandats et titres dans *Hélios* par les ordonnateurs, qui disposeraient d'un profil adapté ainsi que peut le supporter l'application. Il serait avisé de proposer cette expérimentation aux petites collectivités.

### 2 - Une meilleure traçabilité des contrôles comptables d'*Hélios*

Les contrôles existant dans *Hélios* peuvent permettre de limiter les erreurs comptables et participer à la fiabilisation des comptes. Cependant, pour qu'ils soient pleinement efficaces, il conviendra d'assurer leur traçabilité, sans quoi ces outils ne sont que des procédures d'auto contrôle pour le comptable, sans possibilité pour un tiers de s'assurer de leur efficacité.

---

<sup>125</sup> L'agent comptable dispose des attributions d'un comptable public et partage une même application comptable avec l'ordonnateur. Cette situation montre que le principe de séparation entre l'ordonnateur et comptable est compatible avec le partage d'une même application comptable entre ces acteurs.

### a) Les contrôles comptables automatisés

Les contrôles comptables automatisés (« CCA ») dans *Hélios* sont des contrôles issus de formules de calcul exploitant les données comptables saisies dans cet applicatif.

Ils signalent des anomalies au regard des prescriptions des différentes instructions budgétaires et comptables, dont la régularisation incombe à l'ordonnateur ou aux trésoreries. Au 31 janvier 2021, plus de quatre-vingts CCA étaient effectifs et quatre d'entre eux signalaient une anomalie bloquante.

Toutefois, la résolution des anomalies ou alertes reste à l'initiative du comptable et les actions conduites ne sont pas traçables dans *Hélios*.

Du fait de l'absence de traçabilité des actions entreprises suite au déclenchement des CCA, ces derniers doivent être considérés comme un outil d'aide à la prise de décision, voire un outil d'autocontrôle, et non pas un outil de contrôle de l'action du comptable par un tiers.

Dans le cadre d'une fiabilisation des comptes, il est recommandé d'améliorer la lisibilité et le contenu des états de restitution, et de prévoir une traçabilité des actions entreprises par le comptable public pour traiter les principales anomalies identifiées. La DGFIP indique en retour qu'une amélioration de la traçabilité du traitement des anomalies est prévue dans le plan d'action 2023 de cette direction générale.

Compte tenu de fréquences évolutions, il conviendrait également d'inclure dans l'audit périodique des contrôles généraux informatiques d'*Hélios*<sup>126</sup> une analyse des modifications apportées aux CCA les plus utiles à un certificateur, ce que la DGFIP prévoit de demander à son prestataire pour les comptes 2022.

### b) Le contrôle hiérarchisé de la dépense

Le contrôle hiérarchisé de la dépense (« CHD ») est un dispositif de contrôle interne permettant d'indiquer au comptable public des mandats de dépenses à contrôler avant leur prise en charge. Le contrôle hiérarchisé permet donc aux comptables publics de ne pas réaliser des vérifications exhaustives, mais ciblées selon le niveau de risques et les enjeux<sup>127</sup>. Ce contrôle n'existe pas, à ce stade, sur les écritures de paie.

Toutefois, les contrôles effectués sur un mandat tiré au titre du CHD ne sont pas tracés dans *Hélios*.

Pour corriger cette limite, l'une des collectivités expérimentatrice a pris l'initiative de produire une documentation plus fournie et explicite à destination des ordonnateurs. Cette documentation, en plus des données issues des restitutions *Hélios*, propose des encadrés explicatifs sur le caractère significatif des taux de rejet observés et présente tout à la fois les points positifs et les axes d'amélioration à prendre en compte pour renforcer le dispositif de contrôle des mandats. Cette bonne pratique pourrait faire l'objet d'une diffusion plus large aux autres collectivités, la DGFIP s'engageant à y travailler prochainement.

<sup>126</sup> L'audit de ces contrôles est certifié à travers un rapport ISAE 3402, qu'il conviendrait de communiquer à l'ensemble des commissaires aux comptes intervenant sur la certification des comptes locaux.

<sup>127</sup> Sa mise en œuvre se traduit par une modulation du moment (contrôle *a priori* ou *a posteriori*), du champ (contrôle exhaustif ou par sondage) et de l'intensité des contrôles (tout ou partie des contrôles réglementaires prévus au II de l'article 19 et à l'article 20 du décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP1)).

Enfin, il est recommandé d'étendre le CHD aux écritures de paie, ce qui nécessitera des développements informatiques préalables. En effet, la paie des agents est transmise à *Hélios* via un mandat unique englobant l'ensemble des dépenses de personnel de chaque collectivité ou budget. *Hélios* ne permet donc pas de visualiser le détail de la paie par agent, ce qui empêche un contrôle informatisé à partir de l'application. Par ailleurs, l'application *Xémélios*, qui permet de reconstituer certaines données de paie, n'est pas actuellement utilisable par les auditeurs externes.

### 3 - Disposer de comptes bancaires individuels par entité

L'expérimentation a mis en lumière le fonctionnement particulier du cycle trésorerie des collectivités territoriales pour leurs activités administratives. Elles ne disposent pas, en effet, d'un compte bancaire individualisé, comme les autres entités du secteur public concernées par l'obligation du dépôt de leurs fonds à l'État<sup>128</sup>. Elles partagent un compte bancaire avec les autres collectivités du poste comptable auquel elles sont rattachées et ne peuvent y accéder directement.

Le comptable public, qui tient leur trésorerie, n'établit pas de rapprochement entre leur comptabilité et leur solde bancaire, mais uniquement avec la comptabilité de l'État. Cette situation vient du fait que la majeure partie des recettes des collectivités locales sont enregistrées uniquement en comptabilité, contrairement aux pratiques habituelles. Les comptes bancaires utilisés pour les collectivités, qui font partie du compte unique du Trésor<sup>129</sup>, sont donc structurellement déficitaires. Cette situation pose des problèmes importants de fiabilité, puisqu'elle ne permet pas de confirmer la comptabilité avec des informations d'ordre bancaire.

La DGFIP a engagé sur ce dernier point trois projets informatiques, dont l'un des volets portait sur la création de comptes bancaires individualisés. Le dernier, appelé Mistr@l, a été interrompu en décembre 2020, avant même une expérimentation précédant sa mise en place.

Il s'agirait pourtant d'une avancée pour l'ensemble du secteur local, techniquement possible comme le montre la création de comptes bancaires comparables pour les établissements publics de santé.

La Cour préconise d'engager une expérimentation avec un nombre restreint de collectivités volontaires pour identifier les étapes nécessaires à ce processus et résoudre les difficultés rencontrées avant toute généralisation, qui pourrait se limiter, dans un premier temps, aux collectivités soumises à certification.

### 4 - Une adaptation attendue des états qui composent les comptes des collectivités

L'amélioration de la lisibilité et de la fiabilité des comptes aura des conséquences sur les états budgétaires issus de l'application *Totem*, comme pour les états de l'application *Hélios*. Il est également préconisé de démarrer une expérimentation sur un nombre limité de collectivités volontaires en s'inspirant des maquettes budgétaires déjà utilisées pour les autres organismes du secteur public, en particulier les établissements publics nationaux dont le fonctionnement est proche de celui des collectivités.

---

<sup>128</sup> L'article 26 de la loi organique du 1<sup>er</sup> aout 2001 dispose que « *sauf disposition expresse d'une loi de finances, les collectivités territoriales et leurs établissements publics sont tenus de déposer toutes leurs disponibilités après de l'État.* » Cette obligation concerne aussi la plupart des établissements publics, dont les établissements publics de santé.

<sup>129</sup> Le « *compte unique du Trésor* » ne correspond pas à un seul compte bancaire, comme son nom l'indique. Il est composé de 4 095 comptes bancaires distincts à fin décembre 2021, dont la gestion est centralisée au niveau de l'Agence France Trésor.

---

## CONCLUSION

---

*Le déploiement effectif d'un contrôle interne comptable bâti à partir d'un référentiel national adapté aux différentes tailles de collectivités est une condition préalable et nécessaire de première importance pour la fiabilisation des comptes locaux.*

*L'expérimentation a montré que le déploiement de ces dispositifs était indispensable pour passer d'une approche budgétaire à une approche comptable et économique des finances publiques locales. Cette évolution a progressé lentement depuis sept ans. Il conviendrait, dès lors, d'obliger par voie réglementaire les plus grandes entités à mettre en place un tel dispositif, et à confier sa mise en œuvre à une instance émanant de l'assemblée délibérante.*

*En outre, il importera de permettre la levée des réserves formulées par les certificateurs sur les recettes fiscales et sur les informations détenues par des tiers. La fiabilisation des comptes locaux suppose également la réalisation de certains développements informatiques dont notamment ceux nécessaires à la mise à jour simultanées des données comptables et d'inventaire relatives aux immobilisations.*

*D'autres évolutions souhaitables portent sur l'expérimentation de la saisie des mandats et titres dans Hélios par les ordonnateurs, une meilleure traçabilité des contrôles menés par les comptables publics ou la création de comptes bancaires individuels. Ces chantiers de moyen terme faciliteraient l'amélioration progressive des comptes locaux.*

---

## **Chapitre III**

# **Les options ouvertes et les évolutions à conduire pour faciliter l'intervention d'un auditeur externe**

### **I - Vers une généralisation des audits externes**

L'expérimentation montre que les diverses méthodes d'audit des comptes déployées par des auditeurs externes sont de nature à faire progresser de manière significative la fiabilité des comptes locaux, dont les nombreuses insuffisances ont été relevées dans les diagnostics globaux d'entrée et signalées de longue date par les chambres régionales des comptes.

En effet, l'intervention des auditeurs externes a permis d'identifier systématiquement des anomalies dans les comptes et d'engager une dynamique de fiabilisation : les collectivités expérimentatrices s'efforcent de corriger progressivement les anomalies identifiées par l'auditeur externe.

Une pérennisation de la démarche d'audit externe serait d'autant plus avantageuse que les principaux enjeux se concentrent, en termes financiers, sur un nombre limité de collectivités.

Ainsi, 1 757 collectivités représentent 80 % du total des budgets de fonctionnement agrégés des collectivités territoriales et 140 collectivités représentent 50 %, du total des budgets agrégés des collectivités territoriales. À titre de comparaison, les établissements publics de santé dont les comptes sont certifiés représentent 72 % de la dépense publique hospitalière à fin 2021.

C'est à la loi de définir le niveau d'assurance attendu sur les comptes publics locaux, au regard des pré-requis et des contraintes inhérentes à chaque mode de fiabilisation, ce qui implique, sans doute, de prévoir une graduation des dispositifs de fiabilisation des comptes.

Enfin, il semble souhaitable de laisser la possibilité à chaque ordonnateur d'opter pour un niveau d'assurance plus élevé que le minimum légal requis.

## A - L'obligation de fiabilisation des comptes

### 1 - Les entités d'intérêt public

L'emprunt obligataire constitue un moyen de financement direct – ou indirect, *via* l'Agence France locale – de certaines collectivités locales sur le marché des capitaux, et notamment des plus grandes.

Or, à la suite de la réforme européenne de l'audit du 27 mai 2014<sup>130</sup>, l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes, qui transpose cette réforme dans le droit national, définit notamment « *les personnes et entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé* » comme étant des entités d'intérêt public (EIP).

La transposition de la directive 2014/56/UE, faite dans le code de commerce, est incertaine. En effet, alors que la directive ne semble prévoir aucune exonération qui exempterait les collectivités locales de son champ d'application, l'articulation de la transposition avec l'article L. 1111-5 du CGCT, notamment, pourrait soulever une difficulté. Aux termes de cet article, ne sont opposables aux collectivités locales que, d'une part, « *les prescriptions et procédures techniques prévues par une loi ou un décret pris en application d'une loi et applicables à l'ensemble des personnes physiques comme des personnes morales de droit privé ou de droit public* » et, d'autre part, « *les prescriptions et procédures techniques prévues par une loi ou un décret pris en application d'une loi et spécialement applicables aux communes, départements et régions.* ».

Sous réserve d'une articulation avec le cadre juridique en vigueur pour les collectivités locales<sup>131</sup>, il conviendrait donc d'appliquer cette obligation aux collectivités locales dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé, directement<sup>132</sup> ou indirectement.

Pourraient être également adaptées aux spécificités des collectivités certaines obligations telles que la mise en place d'un comité d'audit, dont le rôle est décrit en annexe n° 9. En effet, le comité d'audit dans le secteur privé suit une logique issue du code de commerce, fondé sur le secret professionnel, et limite la diffusion de l'information en dehors de ce comité. Concernant les collectivités locales, la logique suivie devra être celle du CGCT, qui repose sur un principe de transparence.

---

<sup>130</sup> Cf. directive 2014/56/UE modifiant la directive 2006/43/CE et règlement UE 537/2014 relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités dites « d'intérêt public ».

<sup>131</sup> Et notamment de l'article L. 1111-5 du code général des collectivités territoriales, aux termes duquel : « *Seules peuvent être opposées aux communes, départements et régions : 1° Les prescriptions et procédures techniques prévues par une loi ou un décret pris en application d'une loi et applicables à l'ensemble des personnes physiques comme des personnes morales de droit privé ou de droit public ; 2° Les prescriptions et procédures techniques prévues par une loi ou un décret pris en application d'une loi et spécialement applicables aux communes, départements et régions* ».

<sup>132</sup> Au 31 décembre 2020, soixante-deux collectivités se finançaient directement sur un marché réglementé. L'une de ces collectivités est une commune de moins de 5 600 habitants.

## 2 - Une obligation de certification en fonction de seuils à définir

La certification annuelle, qui constitue le mode de fiabilisation le plus abouti et le plus complet, devrait être privilégié.

Dans le secteur privé et conformément à la loi PACTE du 23 mai 2019, les entreprises non EIP ont l'obligation de nommer un commissaire aux comptes pour certifier leurs comptes si elles dépassent deux des trois seuils suivants : 8 M€ de chiffre d'affaires, 4 M€ de bilan et cinquante salariés.

Les établissements de santé ont l'obligation, en application du code de la santé publique, de nommer un commissaire aux comptes s'ils dépassent un seuil défini par décret (100 M€ de produits du compte de résultat principal).

Pour les collectivités territoriales, il conviendrait de fixer un ou des seuils au-delà desquels les collectivités auraient une obligation de certification de leurs états financiers<sup>133</sup>. Ce, ou ces seuils pourraient être définis au regard de critères financiers ou démographiques<sup>134</sup>, ce qu'envisage également la DGFIP. Le caractère obligatoire de la certification garantirait l'homogénéité de traitement entre les entités concernées, quel que soit le niveau de fiabilité de leurs comptes, et la comparabilité de ces derniers.

À titre d'exemple, si un seuil défini à partir du budget de fonctionnement des collectivités retenait le niveau de chiffre d'affaires appliqué dans le secteur privé, 3 573 collectivités devraient faire l'objet d'une certification annuelle de leurs comptes, soit 5,4 % du nombre total de collectivités territoriales et 86 % du total des budgets de fonctionnement.

Si le seuil appliqué aux établissements publics de santé était appliqué aux dépenses de fonctionnement des collectivités, ce serait alors 347 collectivités locales qui devraient entrer dans une démarche de certification annuelle.

Enfin, si le seuil financier retenu était semblable à celui des contrats dits « de Cahors »<sup>135</sup>, soit les collectivités locales dont le budget de fonctionnement est supérieur à 60 M€, la démarche de certification concernerait 568 collectivités<sup>136</sup>.

À partir des observations tirées de l'expérimentation, le premier scénario pourrait entraîner un coût annuel externe global de 275 M€. Le coût annuel du deuxième scénario pourrait être de 125 M€. Pour le troisième scénario, ce coût est estimé à 150 M€. Ces estimations reposent, toutefois, sur le nombre limité des collectivités ayant participé à l'expérimentation.

---

<sup>133</sup> Cette position est partagée par la CNCC et le CNOEC.

<sup>134</sup> Un critère démographique ne permet toutefois pas de prendre en compte l'ensemble des types de collectivités, tels que les syndicats. Villes de France estime néanmoins que le critère de 80 000 habitants pourrait être adapté au niveau local.

<sup>135</sup> Article 29 de la loi de programmation des finances publiques 2018-2022.

<sup>136</sup> Les contrats de Cahors ne concernaient que 321 collectivités, puisqu'ils ne portaient que sur le budget principal et non agrégé, et n'incluaient que les communes, intercommunalités, départements et régions.

## B - La nécessité de proposer des alternatives à la certification

### 1 - La fiabilisation des comptes en lien avec un auditeur externe privé

Afin d'éviter un effet de seuil comparable à celui qui existe pour les établissements publics de santé (qui n'ont aucune obligation particulière de fiabilisation de leurs comptes en dessous de 100 M€ de produits) et de maintenir un rapport bénéfices/coûts favorable, la Cour préconise d'adopter des modes alternatifs<sup>137</sup> à la certification qui permettent d'en diminuer le coût annuel tout en disposant d'une information éclairée sur la fiabilité des comptes des collectivités.

Cinq voies, peuvent être envisagées : l'examen limité annuel, l'audit annuel de cycles, l'audit périodique des comptes, la mission de présentation des comptes et les procédures convenues.

L'examen limité annuel présente l'avantage de proposer une solution moins onéreuse et moins lourde que la certification, tout en accompagnant la collectivité d'année en année dans la fiabilisation de ses comptes. Il fournit toutefois une assurance moindre qu'une certification, car les travaux consistent principalement en des entretiens avec la direction, des procédures analytiques et, si besoin, des sondages.

L'audit de cycles présente l'avantage d'être moins coûteux que la certification des comptes. Contrairement à l'examen limité, l'auditeur externe met en œuvre l'ensemble des diligences prévues dans le cadre d'une certification, mais sur un périmètre restreint. Il pourrait être envisagé que l'ensemble des cycles d'une entité soit étudié au cours d'un mandat électoral. Cela procure un niveau d'assurance supérieure à celui obtenu lors d'un examen limité. Toutefois, en se concentrant sur des cycles différents chaque année, l'audit de cycle ne permet pas de mesurer les progrès de la collectivité d'un exercice à l'autre, ce qui pourrait avoir pour effet une dynamique moins soutenue de fiabilisation des comptes dans leur ensemble, les collectivités se concentrant sur les cycles audités lors de l'exercice en cours.

L'audit périodique des comptes, effectué en début de mandat, par exemple, présente l'avantage d'être moins onéreux que la certification annuelle des comptes. Il s'agit d'une méthode usuelle pour d'autres démarches qualité non financières ou comptables, déjà prévue par le législateur (cf. annexe n° 11). Toutefois, un audit non annuel oblige l'auditeur externe à vérifier, à chaque intervention, que le bilan d'ouverture « *ne contient pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice* »<sup>138</sup>, ce qui a une incidence sur les coûts. Par ailleurs, un audit non annuel implique un changement de l'équipe d'audit important à chaque nouvelle intervention, avec une perte des connaissances acquises préalablement lors du précédent audit. En outre, il ne permet pas de maintenir de façon continue la mobilisation au sein de la collectivité sur les enjeux, notamment, de maîtrise des risques, avec des incidences négatives sur la dynamique de fiabilisation des comptes.

La mission de présentation des comptes<sup>139</sup>, qui est une spécificité française, repose sur des diligences ne mettant pas en œuvre toutes les procédures requises pour un audit ou un examen limité. Le niveau d'assurance est inférieur à celui d'un audit ou d'un examen limité. L'objectif n'est pas de se prononcer sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle de ces comptes. Dès lors, si pour des raisons de coûts, la mission de présentation des comptes était envisagée, elle ne se justifierait que pour les plus petites collectivités.

<sup>137</sup> Cette préconisation est notamment soutenue par la DGFIP et le CNOEC.

<sup>138</sup> Cf. NEP 510 relative au contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes.

<sup>139</sup> Cf. NP 2300 relative à la mission de présentation des comptes.

Enfin, les procédures convenues consistent à mettre en œuvre des diligences sur une partie des comptes, la nature et l'étendue de ces diligences étant préalablement définies. Contrairement aux autres dispositifs, les procédures convenues aboutissent à un rapport sur les constatations effectuées, sans délivrance d'avis ou d'opinion. Toutefois, même sans avis ou opinion, ces constats peuvent être utiles aux plus petites collectivités, qui disposent ainsi d'un diagnostic sur la fiabilité de certains processus, comme l'amortissement des actifs. Si ce dispositif était proposé à certaines collectivités, il conviendrait qu'un organe indépendant, comme la Cour des comptes, définisse précisément la nature et l'étendue des procédures à mettre en œuvre.

## **2 - Une alternative impliquant la DGFIP**

Il est souhaitable de promouvoir une démarche globale de fiabilisation, dont l'intervention d'un auditeur externe privé ne serait qu'un des modes opératoires, réservé aux entités représentant les enjeux les plus significatifs. Les autres entités ne devraient pas être laissées à l'écart.

Pour les collectivités n'ayant pas l'obligation de certifier leurs comptes ou d'entrer dans une démarche de fiabilisation faisant intervenir un auditeur externe privé, il est préférable de mettre en œuvre une démarche de fiabilisation en lien avec la DGFIP, qui mobilise le réseau des comptables public.

La production d'une « synthèse sur la qualité des comptes » par la DGFIP, option retenue pour une des vingt-cinq collectivités expérimentatrices, apparaît, au regard des résultats de l'expérimentation, comme la formule la plus adaptée aux petites collectivités, en particulier celles de moins de 3 500 habitants. L'analyse d'autres rapports fournis par l'administration conduit à un constat similaire. La DGFIP indique que cette formule sera probablement développée à l'issue de l'expérimentation auprès d'entités non certifiées sur la strate 3 500 – 10 000 habitants, sur un rythme encore non défini. Or, la Cour des comptes, sur la base des observations faites lors de l'expérimentation, estime que cette solution est moins adaptée aux collectivités de plus de 3 500 habitants.

## **C - Les modalités de mise en œuvre**

### **1 - Le choix d'un auditeur public ou d'un auditeur privé**

Le droit européen, en qualifiant la certification légale des comptes de prestation de services, ne permet pas que la loi octroie aux juridictions financières un droit exclusif de certifier les comptes locaux, ce que le Conseil d'État avait déjà affirmé en 2009 au sujet de la certification des comptes des établissements publics de santé et qu'il a rappelé, en 2017, s'agissant de la certification des comptes des partis politiques.

#### **À l'étranger, des certificateurs publics ou privés**

La certification légale des comptes locaux est mise en œuvre par des cabinets d'audit du secteur privé, comme au Royaume-Uni, au Portugal ou en Italie, ou a été historiquement confiée à des agents ou services publics, comme en Espagne (où la démarche d'audit n'est pas une démarche de certification), au Canada ou aux Pays-Bas.

L'article R. 6145-61-1 du code de la santé publique confie ainsi la mission de certification des comptes des établissements publics de santé aux commissaires aux comptes, au-dessus d'un seuil fixé à 100 M€ pendant trois exercices successifs par l'article D. 6145-61-7, et, pour les plus importants d'entre eux, à la Cour des comptes (seuil fixé à 1,2 Md€ par l'article D. 6145-61-8).

Dans les faits, seuls les commissaires aux comptes ont répondu aux appels d'offres établis par les établissements, quelle que soit leur taille.

De plus, la Cour et les chambres régionales des comptes ne disposent pas des moyens nécessaires pour accomplir de telles missions au regard de leurs obligations actuelles ou futures, telle l'évaluation des politiques publiques, prévue par la loi 3DS, pour les chambres régionales des comptes. Il semble donc pertinent de confier cette mission à des auditeurs privés dont les travaux font déjà l'objet de contrôles qualité, tant par un régulateur dédié qu'est le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C) s'agissant des commissaires aux comptes, que par des organismes professionnels (Ordre des experts-comptables, s'agissant des experts comptables). De plus, les juridictions financières, comme elles le font déjà lorsqu'elles contrôlent la gestion d'une entité dont les comptes sont soumis à une obligation de certification, pourront, à l'occasion du contrôle de la gestion d'une collectivité locale, prendre connaissance des travaux réalisés par le professionnel du chiffre et, le cas échéant, saisir les instances compétentes.

### **L'implication constante des juridictions financières**

Dans le code des juridictions financières, les articles L. 141-10 (Cour des comptes) et L. 241-12 (chambres régionales des comptes) prévoient dans des termes proches que les juridictions financières peuvent demander aux commissaires aux comptes « *tous renseignements sur les organismes, sociétés et comptes qu'ils contrôlent ; ils peuvent en particulier se faire communiquer les dossiers et documents établis en application des dispositions législatives et réglementaires relatives à la profession et au statut des commissaires aux comptes de sociétés* ».

Les juridictions financières exerceront cette faculté dans le cadre du contrôle des comptes et de la gestion des collectivités territoriales en prenant en considération la présence d'un auditeur externe. Elles pourront transmettre au H3C ou à l'ordre des experts comptables, le cas échéant, les manquements aux règles professionnelles qu'elles auraient constatés dans ce cadre.

## **2 - Une liste prédéfinie d'auditeurs externes**

L'expérimentation a montré que les professionnels du chiffre devaient acquérir une connaissance des spécificités du secteur public local et attester d'une expérience préalable en matière d'audit d'entités publiques.

Sur la base d'un cahier des charges établi par la Cour des comptes, l'évaluation de la capacité des auditeurs privés à certifier des comptes du secteur public local pourrait être confiée aux instances représentatives des professions<sup>140</sup>, à l'instar de la pratique du conseil national des barreaux pour la reconnaissance des mentions de spécialisation dont peuvent se prévaloir les avocats<sup>141</sup>. Ces dernières pourraient établir une liste d'auditeurs externes<sup>142</sup> pouvant participer

<sup>140</sup> CNCC pour les commissaires aux comptes, OEC pour les experts comptables.

<sup>141</sup> Voir arrêté du 28 décembre 2011 modifié du garde des sceaux, ministre de la justice et des libertés.

<sup>142</sup> Le H3C et le CNOEC indiquent que les commissaires aux comptes et experts comptables suivent aujourd'hui des formations qualifiantes, mais qu'il n'est pas dans la pratique de ces métiers d'établir une liste d'auditeurs habilités. Pour autant, une telle liste permettrait aux collectivités de s'assurer que les auditeurs répondant aux appels d'offre ont la formation et les compétences nécessaires pour intervenir auprès du secteur public local.

aux appels d'offres pour l'audit des collectivités territoriales, après avoir suivi une formation qualifiante mise en place sous le contrôle des autorités de régulation de ces professions. Cette liste pourrait être mise à jour périodiquement, notamment afin d'en exclure les cabinets dont les travaux auraient été jugés non conformes par les autorités de régulation de ces professions.

Un tel dispositif pour les auditeurs a été, par ailleurs, adopté par plusieurs pays européens.

#### **Une pratique de labellisation déjà en vigueur dans certains pays européens**

En Italie, les professionnels doivent avoir suivi une formation en comptabilité et en gestion publique ou en économie et finances des collectivités territoriales. Les auditeurs doivent être inscrits au tableau de l'ordre sur une liste régionalisée divisée en trois catégories. Les professionnels du chiffre inscrits en catégorie 1 sont en droit de contrôler les collectivités de moins de 5 000 habitants. Ceux de la catégorie 2 ont la possibilité de contrôler les collectivités de moins de 15 000 habitants. Seuls les auditeurs de catégorie 3 sont habilités à intervenir auprès des collectivités de plus de 15 000 habitants.

En Angleterre, la sélection des cabinets d'audit se fait également suivant une procédure d'appel d'offres, parmi une liste de cabinets enregistrés. Les conditions d'enregistrement sont restrictives. Une dizaine de grands cabinets d'audit ont été considérés comme éligibles.

### **3 - La nomination de l'auditeur externe**

En France, dans le secteur privé et pour les entités publiques dont les comptes sont déjà soumis à certification légale, l'auditeur externe est désigné par l'entité auditée. Cette solution a aussi été retenue pour la certification expérimentale des collectivités territoriales.

Les codes de déontologie des auditeurs externes, qu'il s'agisse des commissaires aux comptes ou des experts comptables, visent à éviter toute situation dans laquelle leur indépendance pourrait être compromise. D'autres pratiques existent à l'étranger.

#### **L'exemple anglais de nomination de l'auditeur externe**

En Angleterre, la nomination du certificateur de chaque collectivité peut être déléguée à une société à responsabilité limitée à but non lucratif (*Public Sector Audit Appointments Limited* - PSAA)<sup>143</sup>. La sélection des cabinets d'audit par la société se fait suivant une procédure d'appel d'offres, parmi une liste de cabinets enregistrés qui est validée après consultation de l'institution supérieure de contrôle<sup>144</sup>.

Cette solution a pour avantage de limiter la relation commerciale directe entre l'auditeur externe et la collectivité auditée, et donc de renforcer l'indépendance de l'auditeur.

<sup>143</sup> Le PSAA (*Public Sector Audit Appointments Limited*) a été créé en août 2014 par l'association des gouvernements locaux (LGA). Près de 200 collectivités locales en Angleterre y ont adhéré.

<sup>144</sup> Le National Audit Office (NAO).

#### 4 - La déontologie de l'auditeur externe

Concernant les contrôles légaux des comptes annuels, la directive 2006/43/CE indique que « *les contrôleurs légaux des comptes devraient être tenus de respecter les normes d'éthique les plus élevées* ».

C'est ainsi que sont promus les principes d'intérêt public, d'intégrité, de diligence, d'objectivité, d'indépendance ou de compétence professionnelle, indépendamment de la nature du mandat exercé (auprès d'une entité publique locale ou non). La confidentialité et le secret professionnel sont également reconnus au titre du socle des valeurs et garanties exigées des contrôleurs légaux des comptes.

Le code de déontologie des commissaires aux comptes offre donc un cadre auquel le CGCT devrait faire référence. Seuls la confidentialité et le secret professionnel devront être adaptés au principe de transparence qui régit les finances publiques locales.

#### 5 - La rémunération de l'auditeur externe

Dans le secteur privé, mais aussi pour les entités publiques dont les comptes sont soumis à certification légale, l'auditeur externe est rémunéré par l'entité auditée. Cette solution a aussi été retenue pour la certification expérimentale des collectivités territoriales.

Toutefois, des pratiques différentes ont cours à l'étranger, sans remettre en cause le principe de sélection des auditeurs externes par appel à la concurrence.

##### Des modes régulés de rémunération des auditeurs

En Angleterre, lorsque la nomination du certificateur est assurée par le PSAA (cf. *supra*), la société chargée de nommer l'auditeur externe gère également le niveau de ses honoraires. Les honoraires sont ensuite refacturés aux collectivités concernées, conformément à un barème de « frais équitables », en fonction de la taille, de la complexité et du risque d'audit de la collectivité.

En outre, en Ecosse, les coûts des audits sont à la charge des collectivités territoriales, mais ils sont régulés par *Audit Scotland* sur la base d'un parangonnage annuel. Cela permet de donner l'assurance à la collectivité, et aux citoyens, du bon usage des deniers publics.

#### 6 - La rotation des associés signataires

Dans le secteur privé, la durée des mandats de commissariat aux comptes est de six ans dans le cadre d'un audit légal obligatoire. Elle est de trois ans dans le cadre d'une désignation volontaire. Le commissaire aux comptes doit rester en fonctions pendant toute la durée de son mandat, même si la société cesse peu de temps après sa nomination de répondre aux conditions d'obligation de désignation d'un commissaire aux comptes.

Toutefois, dans le secteur privé, les règles concernant le nombre de mandats successifs diffèrent selon le type d'entités.

Ainsi, la réforme européenne de l'audit<sup>145</sup> et l'ordonnance<sup>146</sup> la transposant en droit interne ont introduit une durée maximale de mandats successifs pour les seuls cabinets auditant les entités d'intérêt public (EIP)<sup>147</sup>.

En ce qui concerne la rotation des auditeurs externes chargés de la fiabilisation des comptes de collectivités locales, un système de rotation obligatoire, inspiré des dispositions qui régissent l'audit des EIP, permettrait de garantir une plus grande indépendance des auditeurs et une assurance accrue sur la fiabilité des comptes. Toutefois, si les règles applicables aux EIP prévoient une rotation des commissaires aux comptes – personnes physiques – à chaque mandat, elles ne prescrivent pas une rotation des cabinets d'audit – personnes morales – à la fin de chaque mandat, ce qui serait souhaitable pour les collectivités. En effet, à chaque changement de cabinet, une revue du bilan d'ouverture serait effectuée par le nouvel auditeur, à travers, notamment, la revue du dossier d'audit du précédent.

## **D - Donner aux collectivités le temps nécessaire pour se préparer**

L'expérimentation a montré que les collectivités ont besoin d'un temps d'adaptation et de mise à niveau avant de pouvoir soumettre leurs comptes à un processus de fiabilisation.

Cette période devrait être de plusieurs années. Dans la présente expérimentation et malgré cinq années de préparation intensive, toutes les collectivités, sauf une, ont vu les commissaires aux comptes formuler une impossibilité de certifier les comptes de 2020. L'expérimentation a toutefois aussi démontré l'incidence positive de l'intervention des commissaires aux comptes, qui a permis une meilleure fiabilité des comptes en 2021.

La généralisation de la certification devrait s'effectuer par vagues successives, comme cela avait été fait pour la certification des hôpitaux. Les administrations concernées (DGFIP, DGCL) seraient chargées de programmer cette montée en charge, en faisant d'abord entrer dans le dispositif les entités les mieux préparées. La DGFIP indique que ce processus devrait s'étendre sur une période de cinq ans.

Durant cette phase transitoire, les collectivités auront besoin d'un accompagnement afin d'effectuer notamment un état des lieux à travers un diagnostic, comparable à celui réalisé en 2017 pour les entités expérimentatrices. Ce diagnostic pourrait être réalisé par un auditeur externe dont les prestations seront à la charge de la collectivité. Les travaux à l'appui de ce diagnostic devront reposer sur un référentiel commun pouvant s'inspirer de l'expérience acquise en ce domaine par la Cour, y compris pour ce qui concerne le cahier des charges que celle-ci a défini en amont des marchés de prestations de services lancés dans le cadre de l'expérimentation en cours.

---

<sup>145</sup> Cf. directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés.

<sup>146</sup> Ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes.

<sup>147</sup> Cette limite est fixée à dix ans, sauf co-commissariat (vingt-quatre ans) ou appel d'offres intervenant au terme des dix ans, cas dans lequel une extension d'une durée maximale de six exercices est possible. Cette extension peut être portée à quatorze ans si, au terme de la période initiale de dix ans, l'entité d'intérêt public, de manière volontaire ou en application d'une obligation légale, recourt à plusieurs commissaires aux comptes et qu'ils présentent un rapport d'audit conjoint. Dans tous les cas, une extension supplémentaire et exceptionnelle de deux ans maximums peut être accordée par le H3C, qui est autorisé de régulation de la profession de commissaires aux comptes. Le cabinet doit pouvoir aller au bout de son mandat pour pouvoir postuler à un appel d'offre. Le délai de vacuité est de quatre ans. Par ailleurs, les associés signataires de ces cabinets ne peuvent certifier durant plus de six exercices consécutifs les comptes d'une EIP. Le délai de vacuité est fixé à trois ans.

La mise en œuvre de la feuille de route issue du diagnostic global d'entrée sera laissée à la discrétion de la collectivité.

Afin de piloter le déploiement et d'assurer l'homogénéité de ces diagnostics, un organe de supervision pourrait être constitué. Durant l'expérimentation, la Cour a mis en place, et régulièrement réunie, une « *commission consultative*<sup>148</sup> » dont la composition répondait à un objectif comparable et dont l'expérience pourra être, le cas échéant, sollicitée.

Par ailleurs, s'il est nécessaire de donner un temps de préparation aux collectivités, cela est aussi vrai pour les auditeurs externes. Ces derniers devront en effet s'adapter aux spécificités du secteur local. Ainsi, les diagnostics d'entrée réalisés par des professionnels du chiffre devraient leur permettre de se former *in situ* et de mettre en place les moyens à mobiliser en vue d'une généralisation de dispositifs de fiabilisation.

### **La situation prochaine des entités expérimentatrices**

L'expérimentation de la certification des collectivités territoriales prend fin en août 2023, à l'issue de l'audit des comptes de 2022.

Il est donc souhaitable que des dispositions définitives soient adoptées par le Parlement avant cette date. À défaut, il serait possible soit de prolonger l'expérimentation, soit de suggérer aux collectivités, qui en ont déjà la possibilité, de nommer un commissaire aux comptes pour un audit contractuel. Les collectivités qui le souhaitent pourraient alors adopter cette solution en dehors de tout cadre expérimental, en attendant que soit adopté le dispositif pérenne de certification.

---

<sup>148</sup> Durant cette expérimentation, la Cour a travaillé en liaison avec différents partenaires institutionnels membres de la commission consultative créée en 2017 : la direction générale des finances publiques (DGFIP), la direction générale des collectivités locales (DGCL), le conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP), la CNCC (CNCC) et le conseil national de l'ordre des experts comptables (CNOEC).

---

## CONCLUSION

---

*La DGFîP tient actuellement la comptabilité d'environ 66 000 entités, dont les situations sont extrêmement diverses. La Cour n'envisage pas qu'elles 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 DGFîP 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.*

*Par ailleurs, le temps nécessaire à la préparation à la certification ou à une démarche alternative ne devra pas être sous-estimé. Dans une période d'environ cinq ans, l'administration centrale devra définir un calendrier d'entrée des collectivités dans ce processus, selon le niveau de préparation de chacune. Pour ce faire, un diagnostic global sur la qualité des comptes devra être demandé à l'ensemble des collectivités retenues pour une démarche de certification.*

---

## II - Des mesures à prendre pour faciliter l'intervention de l'auditeur externe

L'expérimentation a mis en lumière tout l'intérêt d'une implication d'un auditeur externe dans le processus de production et d'approbation des comptes, ce que ne prévoit pas la législation en vigueur.

Elle a également montré que les normes d'audit et la formulation des rapports des auditeurs externes doivent être adaptés au contexte local.

### A - La révision du calendrier d'arrêté et d'approbation des comptes

#### 1 - Des modifications législatives nécessaires

La Cour avait relevé, dans le bilan intermédiaire de l'expérimentation, le besoin de modifier certaines étapes du calendrier d'approbation des comptes des collectivités territoriales pour permettre l'intervention d'un auditeur externe.

L'article L. 1612-12 du CGCT pourrait, à cet égard, faire l'objet d'une clarification, car seul « l'arrêté des comptes » par l'organe délibérant est mentionné, alors que l'arrêté des comptes relève de l'ordonnateur, avec l'appui du comptable public et avant leur approbation par l'organe délibérant. Cet article n'évoque pas, non plus, les modalités de transmission du rapport de l'auditeur externe à l'organe délibérant à l'appui du compte administratif et du compte de gestion, bientôt remplacés par un compte financier. La date d'envoi du compte de gestion à l'ordonnateur, fixée actuellement au 1<sup>er</sup> juin, pourrait également être revue au regard du calendrier applicable aux autres entités publiques.

**Tableau n° 9 : calendrier d'arrêté des comptes d'autres entités publiques et privées**

	EPL	Sécurité Sociale	État	EPN	EPS	Secteur privé
Date limite d'arrêté des comptes	Pas de date d'arrêté	31/05/N+1	15/04/N+1	15/03/N+1	31/05/N+1	Non précisé
Date limite d'envoi du rapport de certification		Non fixée	30/06/N+1	01/04/N+1	Non fixée	15/06/N+1
Date limite d'approbation des comptes	30/06/N+1	31/05/N+1	30/06/N+1	15/04/N+1	30/06/N+1	30/06/N+1

Source : Cour des comptes

Le calendrier d'approbation des comptes a été grandement raccourci ces dernières années pour les établissements publics nationaux<sup>149</sup>. Sa transposition aux entités locales n'est envisageable qu'une fois achevée la démarche de fiabilisation de leurs comptes.

<sup>149</sup> Incluant les universités.

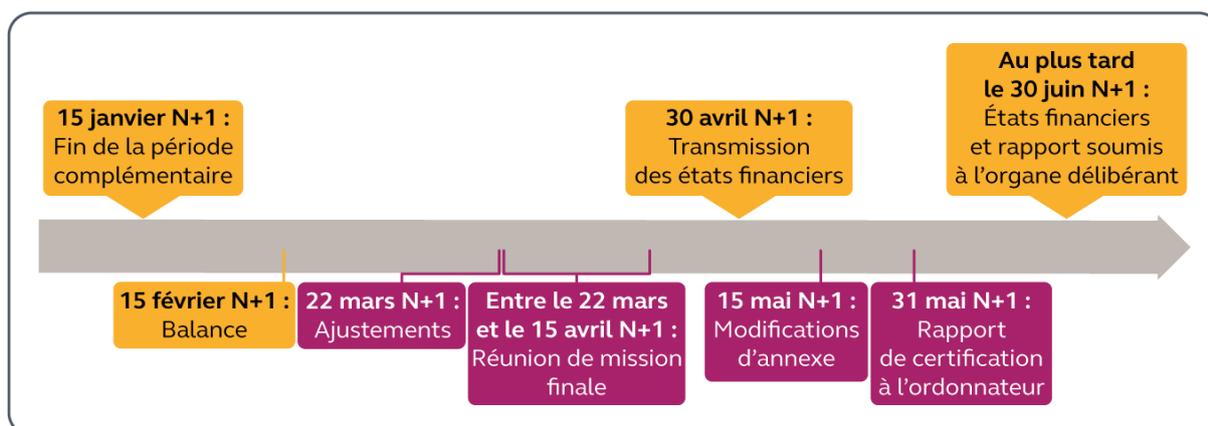
De plus, l'article L. 1612-11 du CGCT présente une difficulté pour l'enregistrement des opérations réelles d'investissement survenues en fin d'exercice, puisque les modifications éventuelles du budget nécessaires sur la journée complémentaire sont prévues pour « *les dépenses engagées avant le 31 décembre de <la section de fonctionnement> et [...] les opérations d'ordre de chacune des deux sections du budget* ». La rédaction actuelle ne permet pas de modifier la section d'investissement pour les engagements constatés avant le 31 décembre et connus en début d'exercice suivant.

Les volets réglementaires associés à ces articles devraient être revus en conséquence (cf. annexe n° 4).

## 2 - La révision du calendrier réglementaire

Le calendrier d'arrêté des comptes des collectivités territoriales et de leurs groupements admis à participer à l'expérimentation de la certification a été fixé, en octobre 2020, par arrêté interministériel. Il va, de fait, servir de référence en cas de généralisation de dispositifs de fiabilisation.

### Schéma n° 3 : calendrier réglementaire d'approbation des comptes des collectivités expérimentatrices



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

Cet arrêté adapte les dispositions de l'article L. 1612-12 du CGCT, en fixant une série de dates butoirs aux différentes étapes qui aboutissent, entre la fin de la journée complémentaire et l'approbation des comptes, à la remise du rapport de l'auditeur externe le 31 mai au plus tard. La certification expérimentale a montré les limites d'un tel calendrier.

Le raccourcissement de la journée complémentaire ne favorise pas l'arrêté des comptes par les ordonnateurs. En raison des nombreuses insuffisances relevées, l'anticipation de cette échéance au 15 janvier n'apparaît pas compatible avec une démarche de fiabilisation des comptes locaux.

Très peu de réunions de mission finale se sont tenues entre le 22 mars et le 15 avril N+1, même en deuxième année de certification expérimentale. Les certificateurs ont proposé, en conséquence, leurs ajustements bien après la date du 22 mars indiquée dans le calendrier réglementaire. La Cour serait d'avis de laisser de la souplesse en la matière, en prévoyant uniquement une date butoir, au plus tard dans le délai imposé par le CGCT pour l'envoi des dossiers aux élus.

De même, la date limite du 31 mai N+1 pour la transmission du rapport d'opinion définitif a été peu respectée, notamment du fait que les certificateurs attendaient de recevoir une déclaration écrite et signée de l'ordonnateur et du comptable public avant de transmettre leur version définitive. Durant les deux années de certification expérimentale, très peu de rapports signés ont été transmis à la Cour et, de fait, aux ordonnateurs. Il serait préférable de ne mentionner dans ce calendrier que les délais prévus par la loi pour la transmission des documents aux organes délibérants, qui diffèrent selon la nature des collectivités.

Enfin, un calendrier alternatif devrait être proposé dans cet arrêté pour prévoir le cas des années électorales, comme l'ont été 2020 pour les communes (et intercommunalités) et 2021 pour les régions et départements. Sans préjudice des dates définitivement retenues par les collectivités concernées, la question de l'anticipation de l'approbation des comptes ou de son décalage pour tenir compte d'élections à venir continuera à se poser, dès lors que cette procédure inclut la transmission d'un rapport d'opinion d'un auditeur externe.

Le respect des dates butoirs prévues par l'arrêté du 29 octobre 2020 a donc constitué une difficulté au cours des deux années de certification expérimentale. Ces dispositions devront être amendées avant toute généralisation, pour leur donner plus de souplesse.

## **B - La prise en compte des ajustements d'audit**

### **1 - Les difficultés rencontrées**

Un auditeur externe propose des ajustements dans le cadre de sa mission, que l'ordonnateur peut prendre en compte, ou non, avant d'arrêter ses comptes.

Ces ajustements peuvent avoir une incidence sur les comptes de l'exercice en cours de clôture, ou sur les comptes d'exercices antérieurs. Dans le premier cas, l'entité doit disposer de crédits budgétaires suffisants pour les prendre en compte.

Des difficultés existent pour que ce processus fonctionne correctement dans le secteur local.

L'article L.1612-11 du CGCT fixe comme date limite le 31 janvier N+1 pour modifier les comptes des collectivités locales à la suite d'un vote de l'organe délibérant, seul détenteur du pouvoir budgétaire. L'arrivée d'un auditeur externe, qui proposerait des ajustements sur les comptes de l'exercice en cours après cette date, n'est pas prise en compte.

Le CNoCP a pris en compte cette difficulté dans la norme 15 du recueil des normes comptables, en autorisant les collectivités à enregistrer l'effet des événements postérieurs à la clôture en contrepartie des fonds propres, lorsque ces derniers surviennent après la date limite du 31 janvier. Une mention explicite en annexe des états financiers est prévue à ce titre.

L'administration a proposé, de son côté, d'assimiler tout ajustement d'un auditeur externe à une correction sur exercices antérieurs, dans une note produite le 31 janvier 2022. En effet, elle prévoit qu'en cas d'ajustement comptable postérieur à la journée complémentaire « *l'opération de régularisation fait intervenir un compte de situation nette* »<sup>150</sup>. Si l'objet de cette note était de donner des réponses pratiques aux questions des certificateurs, les prescriptions qu'elle contient concernant les ajustements relatifs à un produit ou à une charge de l'exercice audité ne sont pas prévues par l'instruction M57 et par le recueil des normes comptables.

---

<sup>150</sup> Si l'ajustement est relatif à un produit ou à une charge de l'exercice audité, il s'opère *via* le compte 110 (ou 119). Si l'ajustement concerne des opérations d'un exercice antérieur à celui audité, l'ajustement est réalisé par le compte 1068 avec mention dans l'annexe.

Par ailleurs, pendant les deux années de certification expérimentale, seules trois collectivités ont enregistré des corrections d'erreurs à la suite de la mission finale des certificateurs, en raison principalement de l'obligation d'une délibération de l'organe délibérant, qui complique le calendrier d'arrêté des comptes. Un décret du 15 juillet 2022 permet à l'ordonnateur d'ajuster directement les provisions pour risques et charges en cours d'exercice, après autorisation de l'assemblée délibérante. Cette évolution, bienvenue, ne répond que partiellement aux constats formulés.

Enfin, les corrections sur exercices antérieurs, qui n'ont en principe pas d'incidence sur le budget, en ont une, tenant au fait que le compte de fonds propres<sup>151</sup> utilisé pour les enregistrer est relié budgétairement à la section d'investissement. Ainsi, des opérations d'inventaire, comme les dépréciations d'actif, pourraient devoir être financées par de l'emprunt dans le cadre budgétaire actuel, alors qu'aucun décaissement ne correspondrait à cette correction. Ce paradoxe a déjà été constaté lors de l'apurement demandé d'un compte de fonds propres<sup>152</sup>, qui n'est toujours pas réglé pour toutes les entités concernées. Cette situation illustre à nouveau le besoin de moderniser le cadre budgétaire, pour le rendre plus conforme à la réalité économique des entités publiques locales (cf. *supra*).

L'audit externe des comptes ne pourra pleinement porter ses fruits que si les ordonnateurs peuvent prendre en considération les ajustements proposés par le certificateur pour l'exercice contrôlé, y compris ceux qui ont une incidence budgétaire.

Des adaptations législatives seront nécessaires sur ces divers points.

## 2 - Autres préconisations

Il convient d'analyser les modalités de prise en compte des ajustements par les entités qui sont déjà soumises à une certification des comptes.

**Tableau n° 10 : calendrier de prise en compte des ajustements – secteur public**

	EPL	Sécurité Sociale	État	EPN	EPS	Secteur privé
Date limite de la journée complémentaire	31/01/N+1	22/02/N+1	09/01/N+1	31/01/N+1	31/01/N+1	Non précisé
Date limite d'enregistrement des corrections budgétaires	21/01/N+1	22/02/N+1	09/01/N+1	07/01/N+1	31/01/N+1	Non précisé
Date limite d'enregistrement des ajustements demandés par le certificateur	15/04/N+1	15/04/N+1	15/04/N+1	15/03/N+1	08/05/N+1	Avant la date d'arrêté des comptes

Source : *Cour des comptes*

Les entités qui disposent d'une comptabilité budgétaire distincte de la comptabilité générale enregistrent leurs corrections budgétaires sur le mois de janvier N+1. Les organismes de sécurité sociale, qui disposent d'une comptabilité d'engagement comme les entités publiques locales, acceptent les corrections budgétaires jusqu'à fin février N+1. Pour la prise en compte des autres ajustements demandés par un auditeur externe, le calendrier est comparable pour les différents organismes publics.

<sup>151</sup> Il s'agit du compte 1068.

<sup>152</sup> Il s'agit du compte 1069, dont l'apurement a pu être étalé sur dix ans pour certaines collectivités, pour lisser son impact budgétaire, alors même qu'il n'y a aucun mouvement de trésorerie associé.

Pour les ajustements ayant une incidence budgétaire, le décalage de la date limite d'enregistrement des corrections budgétaires est une piste à envisager, en s'appuyant, par exemple, sur le calendrier des organismes sociaux, ou en retenant une date d'arrêté des comptes à définir, quitte à restreindre son champ aux seuls ajustements demandés par un auditeur externe<sup>153</sup>. Une restriction de ce champ aux seules entités concernées par un processus d'audit externe est une autre possibilité.

Pour les autres ajustements, des travaux informatiques et réglementaires sont à réaliser pour qu'ils n'aient aucune incidence sur les deux sections budgétaires des collectivités locales. La démarche de fiabilisation des comptes serait directement affectée si aucune évolution n'intervenait dans ce domaine.

En complément, une des collectivités expérimentatrices a pu mettre en œuvre une délégation de l'organe délibérant à l'ordonnateur pour prendre en compte les ajustements du certificateur après la journée complémentaire, en s'appuyant sur les dispositions de l'article L. 5211-10 du CGCT. Cette initiative invite à adapter les dispositions de cet article pour pouvoir ouvrir cette possibilité aux autres collectivités.

Enfin, le Parlement pourrait envisager la possibilité d'obliger, sous une forme à définir, les entités publiques locales à réaliser une clôture anticipée de leurs comptes pour identifier en amont la plupart des ajustements que proposeraient un auditeur externe. Cette clôture anticipée correspondrait à un arrêté des comptes intermédiaire complet, dont le périmètre pourrait être réduit à certains postes sensibles. Ainsi, au 31 octobre, les collectivités pourraient s'assurer de la correcte comptabilisation des postes d'immobilisations et de provisions pour risques et charges, ainsi que du correct recensement des engagements hors bilan. L'auditeur externe pourrait contrôler ces postes sur la base des données à fin octobre, et seules les variations constatées en novembre et décembre seraient auditées au 31 décembre.

## **C - Faciliter l'accès de l'auditeur externe aux informations nécessaires à la formulation de son opinion**

### **1 - Des droits de consultation et d'extraction pour les auditeurs**

Plus de 185 000 habilitations de consultation d'*Hélios* sont accordées aux ordonnateurs, selon les données transmises par la DGFIP, sans que soit connue, toutefois, la fréquence de ces connexions. Les ordonnateurs ont, depuis 2018, la possibilité de télécharger plusieurs éditions, comme la balance des comptes ou l'état des restes à recouvrer. Les auditeurs internes de la mission « Risques et Audit » de la DGFIP disposent, eux, d'un profil plus étendu, qui leur permet d'accéder à de nombreuses restitutions comptables et de les télécharger.

Dans le cadre de la certification des établissements publics de santé, 320 habilitations ont été données aux certificateurs, permettant uniquement de consulter des données. Ils ont donc besoin de demander aux comptables publics les restitutions qui sont nécessaires à leur mission, comme les détails de compte, l'état de l'actif ou les états de restes à payer ou de restes à recouvrer.

---

<sup>153</sup> La DGFIP se prononce contre une telle évolution, alors même qu'elle est favorable à la mise en place d'une journée d'arrêté des comptes qui serait postérieure à la journée complémentaire. En effet, si une procédure d'arrêté des comptes permettait de figer le contenu des états financiers avant leur présentation à l'assemblée délibérante, elle ne permettrait pas de corriger des comptes jusqu'à cet arrêté des comptes formels.

Cette distinction entre le profil « *certificateur* » et le profil « *ordonnateur* » est susceptible de poser une difficulté si un futur mode de fiabilisation des comptes publics locaux implique un accès à *Hélios*. Donner à un futur auditeur la possibilité de télécharger les restitutions nécessaires à sa mission allègerait la charge de travail des comptables publics<sup>154</sup>.

Un accord de principe de la part de la DGFIP a été obtenu sur ce point pour la certification expérimentale de l'exercice 2022.

## 2 - L'enrichissement des restitutions de la DGFIP

Si, durant l'expérimentation, les commissaires aux comptes ont pu s'appuyer sur les données extraites d'*Hélios* afin de mener leur audit, les constats présentés ci-dessous montrent que l'environnement actuel limite l'efficacité du processus de certification en entraînant des coûts supportés par chacune des collectivités certifiées.

### a) Le développement d'un fichier d'écriture comptable

Un grand livre, ou un fichier d'écritures comptables (FEC)<sup>155</sup> qui retracerait le détail des opérations comptables, tous comptes confondus, n'existe pas en tant que tel dans *Hélios*, en dépit des dispositions l'article D. 2343-10 du CGCT, qui prescrit pourtant l'emploi d'un grand livre.

En outre, le développement d'une restitution similaire au fichier des écritures comptables est une obligation légale depuis 2014 pour tout contribuable, public ou privé<sup>156</sup>, qui fait l'objet d'une vérification de sa comptabilité. Les collectivités locales, en raison de leurs activités industrielles et commerciales<sup>157</sup>, sont concernées par cette obligation, l'article A 47 A-1 des procédures fiscales ne prévoyant pas d'exception à cette obligation pour les entités publiques. Pour autant, un tel fichier n'est pas encore produit par l'application, en dehors du cas des offices publics de l'habitat<sup>158</sup>.

Même si un certificateur peut, en théorie, reconstituer manuellement les informations prévues dans un grand livre, ce travail est source d'erreurs dans le dispositif actuel. Ce risque est plus fort pour les collectivités locales que pour les établissements publics de santé, par exemple, en raison de la profusion des budgets annexes et de l'absence de restitution à un niveau agrégé.

---

<sup>154</sup> Une telle disposition a été prise pour la certification des comptes de l'État, les experts de certification de la Cour ayant ce droit d'accès à l'application Chorus.

<sup>155</sup> Un FEC doit faire état, dans une même restitution, de l'ensemble des données comptables d'un exercice, à savoir, pour chaque opération : le code journal de l'écriture comptable et son libellé, la date de comptabilisation, le numéro de compte et son libellé, le numéro de compte auxiliaire et son libellé, la référence de la pièce justificative et sa date, le libellé de l'écriture comptable, le montant au débit et crédit, le lettrage de l'écriture comptable, la date de lettrage, la date de validation de l'écriture comptable et le montant.

<sup>156</sup> Le livret des procédures fiscales ainsi que le code général des impôts n'effectuent pas cette distinction, et évoquent uniquement le statut de contribuable. L'obligation porte sur les contribuables qui remplissent une déclaration transmise à l'administration fiscale (art. 53A du CGI).

<sup>157</sup> Article 165 du code général des impôts : « 1. *Nonobstant toutes dispositions contraires les établissements publics ayant un caractère industriel ou commercial sont passibles de tous les impôts directs et taxes assimilées applicables aux entreprises privées similaires. Le même régime est appliqué à tous les organismes de l'État des départements ou des communes ayant un caractère industriel ou commercial, s'ils bénéficient de l'autonomie financière, à l'exception, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, des régies de services publics des départements, communes et syndicats de communes qui sont exonérées de cet impôt* ».

<sup>158</sup> Un mode opératoire a été défini pour ces entités utilisatrices d'*Hélios*, qui fait appel à un logiciel d'analyse de données pour la mise en forme informatique.

Un fichier des écritures comptables produit directement depuis *Hélios* et harmonisé pour toutes les collectivités locales serait un document comptable que les certificateurs pourraient utiliser directement, sans devoir retraiter des données ou concaténer des fichiers. Ils auraient moins besoin de solliciter les ordonnateurs et comptables pour obtenir d'autres restitutions. Ce fichier permettrait, enfin, aux collectivités de remplir leurs obligations au regard du CGCT et leurs obligations fiscales.

La DGFIP s'est engagée à élaborer un tel document.

#### *b) Le développement d'une balance auxiliaire*

La balance auxiliaire de tiers, qui détaille les mouvements de l'exercice et les soldes des comptes par tiers à l'ouverture et à la clôture de chaque exercice, n'existe pas en tant que telle dans *Hélios*.

D'autres restitutions sont disponibles, mais elles présentent chacune des défauts.

Ainsi, la « *balance générale auxiliaisée* » donne une vision des soldes au niveau de chaque tiers, mais sans déclinaison par opération. Le « *livre auxiliaire des comptes de tiers et des comptes financiers* » permet de préciser les opérations par compte, mais la référence aux tiers et aux mandats et titres associés est difficilement lisible.

Des évolutions informatiques seront utiles pour que les auditeurs disposent d'une balance auxiliaire de tiers pouvant être tout à la fois rapprochée avec la balance générale, et exploitée sans que cela nécessite une agrégation manuelle de plusieurs fichiers par chaque commissaire aux comptes et lors de chaque audit.

En outre, un tel développement permettrait de limiter le recours aux comptables publics par les auditeurs visant à recouper les données des différentes restitutions actuelles.

La DGFIP a décidé de traiter cette question dans le cadre d'un prochain plan d'activité *Hélios*.

### **3 - Un accès à des acteurs autres que les collectivités**

Afin de mener ses diligences, le commissaire aux comptes a besoin d'information ou de documents détenus par des acteurs tiers. Il conviendra de s'assurer qu'il puisse y accéder.

#### *a) Les charges d'intervention des collectivités*

Le versement de certaines allocations est assuré par des acteurs tiers. C'est notamment le cas pour les caisses d'allocation familiales s'agissant du versement du revenu de solidarité active (RSA) par les départements, ou des allocations versées par les maisons départementales des personnes handicapées (MDPH).

Pour auditer ces charges d'intervention, les certificateurs peuvent s'appuyer sur le dispositif de contrôle interne déployé par le département. Ils peuvent avoir besoin également de consulter des pièces justificatives détenues par les organismes gestionnaires.

Il conviendrait donc d'assurer la possibilité pour les auditeurs d'accéder à ces organismes et de pouvoir se faire communiquer les documents permettant de justifier la réalité, la mesure et l'exhaustivité de ces allocations, ainsi que le correct rattachement de la charge à l'exercice.

La Cour est intervenue durant la certification expérimentale au sujet du traitement des demandes relatives à la prestation de compensation du handicap par la MDPH. Un courrier a été envoyé au président de la commission exécutive des MDPH des départements expérimentateurs, leur demandant d'accueillir les commissaires aux comptes et de leur donner accès aux documents nécessaires pour auditer ce poste comptable. Lorsqu'une suite favorable a été accordée et que les diligences menées par les commissaires aux comptes n'ont pas conduit à relever d'anomalie, cela a permis au commissaire aux comptes de conclure sans réserve à ce sujet. Sans suite favorable, une réserve a systématiquement été émise.

#### *b) Les fonds européens gérés par les régions*

Pour les fonds européens, l'autorité de gestion est financièrement et juridiquement responsable du programme auquel sont affectés ces fonds. À ce titre, elle veille à la régularité et à la réalisation des projets qu'elle finance, et s'assure de la performance de son programme.

L'autorité de certification est, quant à elle, chargée de certifier que les dépenses encourues par les bénéficiaires des fonds sont exactes, conformes aux règles européennes et nationales et de les écarter dans le cas contraire. Elle est aussi chargée d'établir, sur cette base, les demandes de remboursement de fonds européens auprès de la Commission européenne.

Un organisme payeur peut être chargé de gérer et de contrôler les dépenses.

Ainsi, lorsque les régions exercent le rôle (ou rôle délégué) d'autorité de gestion, une partie des contrôles liés à ces fonds peuvent être réalisés par l'autorité de certification ou l'organisme payeur, qui peuvent être distincts de la région.

Dès lors, en complément de l'évaluation du dispositif de contrôle interne déployé au sein des régions, l'auditeur peut avoir besoin de s'appuyer sur le contrôle interne au sein de ces organismes, ou de consulter des pièces justificatives disponibles.

Il conviendrait donc d'assurer la possibilité pour les auditeurs d'accéder à ces organismes et de pouvoir se faire communiquer les documents dont ils ont besoin pour justifier la réalité, la mesure et l'exhaustivité de ces fonds, ainsi que le correct rattachement de la charge à l'exercice.

## **D - Adapter les normes d'audit à la situation locale**

Le contrôle de qualité des travaux des certificateurs expérimentaux et les échanges avec la CNCC et l'ordre des experts comptables ont confirmé la nécessité d'ajuster les normes d'audit françaises<sup>159</sup> au contexte local.

### **Des normes internationales d'audit ajustées dans d'autres pays européens**

Les pays européens analysés ont tous adopté les normes internationales d'audit (ISA) pour l'audit des comptes locaux. Ces normes ont toutefois été adaptées aux spécificités du secteur local, au travers de l'imposition de contrôles supplémentaires (Pays-Bas, Canada) ou de l'établissement de normes spécifiques au secteur public (Italie, Espagne).

<sup>159</sup> Appelées normes d'exercice professionnel ou « NEP » en audit, et normes professionnelles ou « NP » pour les autres missions de contrôle externe.

## 1 - La position de normalisateur à interroger

Les modifications des normes d'audit françaises sont actuellement arrêtées par le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C), puis homologuées par arrêté du ministre de la Justice. Les normes sont élaborées à l'initiative ou à la demande de personnes ou d'entités limitativement énumérées par l'article L. 821-14 du code de commerce, qui n'inclut pas la Cour des comptes.

De fait, le processus actuel de normalisation, en se référant uniquement au code de commerce, n'a pas tenu compte des évolutions importantes constatées depuis 2003. Ainsi, a été inscrit dans la Constitution l'objectif de fiabilisation des comptes « *des administrations publiques* », tandis qu'était confiée à la Cour des comptes la mission de s'assurer du respect de cet objectif, en « *certifiant les comptes ou en rendant compte au Parlement de la qualité des comptes des administrations publiques dont elle n'assure pas elle-même la certification* » (article L.111-14 du code des juridictions financières).

Cette évolution a conduit à la certification des comptes de l'État et du régime général de sécurité sociale par la Cour, tandis que d'autres administrations publiques voyaient leurs comptes certifiés par des acteurs privés, sans que le processus de normalisation ait été changé substantiellement<sup>160</sup>.

Les évolutions prochaines des normes d'audit prévues dans le calendrier établi par le H3C ne concernent pas spécifiquement le secteur public. Elles prennent plutôt en compte les conséquences de lois nationales (loi Pacte) ou le besoin d'adaptation aux normes internationales.

Par ailleurs, les normes d'audit applicables aux alternatives à la certification sont uniquement élaborées par le Conseil national de l'ordre des experts-comptables, leur entrée en vigueur étant conditionnée par la publication d'un arrêté des ministres chargés de l'économie et du budget. Les évolutions récentes du cadre normatif concernent prioritairement les entreprises du secteur privé.

Dans ce contexte, le processus actuel de normalisation des travaux d'audit externe des comptes, mis en place pour le secteur privé sans implication ni des juridictions financières, ni des administrations spécialistes du sujet (DGFIP, DGCL), pourrait être adapté. Les juridictions financières pourraient piloter l'élaboration d'une norme d'audit<sup>161</sup> dédiée par les participants à la commission consultative instituée en 2017.

---

<sup>160</sup> Seule la création de la norme 920 « *certification des comptes des organismes nationaux de sécurité sociale* » témoigne du développement de la certification des comptes dans le secteur public. Cette norme résulte de l'application de l'article L.114-8 du code de la sécurité sociale, distinct du code de commerce.

<sup>161</sup> Le H3C et le CNOEC rappellent que, dans le cadre actuel, adapté pour le code de commerce et non le CGCT, l'établissement d'une norme d'audit relève de leurs prérogatives. Néanmoins, le H3C se dit ouvert à une adaptation des normes à travers une commission qui rassemblerait les collectivités expérimentatrice, la CNCC, la DGFIP, la DGCL et les juridictions financières, processus dont il estime que le pilotage devrait lui revenir.

### Une diversité de situations à l'étranger

Dans plusieurs pays, les normes d'audit applicables au secteur public local sont rédigées par les représentants des professions comptables (Pays-Bas, Canada, Portugal). En Italie, les normes d'audit sont établies par la profession comptable sous le contrôle du ministère de la Justice. Leur mise à jour est assurée par la profession comptable, deux ministères et l'institut supérieur de contrôle.

Au Royaume-Uni, c'est l'institut supérieur de contrôle, le *National Audit Office* (NAO) qui publie le code d'audit que doivent suivre les cabinets privés dans leur mission d'audit externe des comptes publics locaux.

La situation est similaire en Espagne, avec un effet d'entraînement sur les institutions régionales de contrôle qui effectuent cet audit.

## 2 - Faire évoluer les normes d'audit

Le contrôle qualité des travaux des certificateurs a montré que les normes d'audit existantes devaient être adaptées aux spécificités des collectivités locales.

Des précisions devraient, ainsi, être apportées au sujet de l'appréciation du risque de fraude et des modalités de leur communication aux organismes de contrôle compétents, comme les préfetures et les chambres régionales des comptes (NEP 240).

La place de la lettre de mission (NEP 210) pourrait être précisée, au regard des exigences de la commande publique.

La hiérarchie des normes, principe majeur dans le secteur public, devrait être mieux prise en compte dans la norme associée (NEP 250), en prévoyant, notamment, des références explicites dans le rapport d'un certificateur aux non-conformités aux lois et règlements relevées dans l'entité auditée.

La possibilité d'établir un seuil plus élevé en cas d'anomalies de présentation des comptes devrait être supprimée (NEP 450), car les règles définies en matière de correction d'erreurs spécifiques au secteur public conduisent un certificateur à proposer essentiellement des corrections de présentation.

Les seuils de certification à utiliser, qui dépendent du jugement professionnel du certificateur (NEP 320), devraient être plus encadrés pour le secteur public local, afin de garantir une homogénéité de traitement entre les collectivités. Le critère utilisé pour la certification expérimentale – le total des charges de fonctionnement – ne fait, ainsi, pas partie des critères mentionnés par la norme.

Par ailleurs, la NEP 630 évoque l'appui apporté par le certificateur aux travaux d'un expert-comptable au cours de sa mission. Cette norme devrait être adaptée pour évoquer plutôt les travaux menés par le comptable public et son apport aux travaux de contrôle d'un auditeur externe.

Enfin, certains principes ou travaux ne sont pas explicitement mentionnés dans les normes professionnelles actuelles.

C'est le cas, tout d'abord, pour les conséquences à tirer de méthodes comptables qui sont régulières, comme le processus de neutralisation budgétaire qu'appliquent certaines entités locales, mais qui ne donnent pas une image fidèle et sincère des comptes. La norme d'audit devrait distinguer les cas, rencontrés au cours de l'expérimentation, dans lesquels un seul des principes fondamentaux de régularité, sincérité et image fidèle est respecté.

Rien n'est indiqué non plus sur la comparabilité des travaux entre entités publiques de même nature ou de même taille, ou sur le contrôle de l'information sectorielle.

La NEP 501 « *applications spécifiques* », qui évoque notamment des travaux spécifiques à mener sur l'audit des stocks ou des immobilisations financières, devrait être complétée, en particulier sur les recettes fiscales, l'actif immobilisé, les engagements hors bilan et les fonds propres. Ces cycles ont présenté des difficultés pour les certificateurs de l'expérimentation, appelés à respecter les dispositions figurant dans le cahier des charges rédigé par la Cour. L'administration centrale a également mentionné, dans une note établie le 31 janvier 2022, des limitations importantes des diligences des certificateurs dans leurs travaux d'audit des comptes locaux<sup>162</sup> auxquelles il conviendrait de répondre au travers des normes d'audit, avant toute généralisation de dispositifs de fiabilisation.

Enfin, des précisions seraient bienvenues en matière de déontologie, pour préciser, en particulier, les modalités d'intervention d'un auditeur externe lorsque ce dernier a effectué des missions qui ont trait aux comptes de l'entité auditée avant sa nomination.

Ces divers points illustrent la nécessité de faire évoluer les normes d'audit à partir des enseignements tirés de l'expérimentation. Ces ajustements du dispositif normatif devraient être examinés en lien avec les divers acteurs concernés par la fiabilité des comptes publics locaux et le contrôle de la gestion des collectivités, au premier rang desquels la DGFIP, la DGCL et les juridictions financières.

La commission consultative présentée plus haut, qui rassemble les professions comptables, l'administration et les associations d'élus, pourrait fournir un cadre pour ce faire. Les normes seraient, ensuite, homologuées par les ministres chargés, respectivement, des comptes publics et des collectivités locales.

### **3 - Adapter le contenu et le format des rapports produits par l'auditeur externe**

#### *a) Le rapport sur les comptes annuels*

La certification expérimentale a conduit à constater le caractère inadéquat du modèle de rapport d'opinion utilisé par les certificateurs de l'expérimentation, différent de celui présenté par la Cour dans les cahiers des charges.

Ce dernier préconisait d'inclure une synthèse en début de rapport, une présentation des points clés de l'audit, des diligences du certificateur et des responsabilités respectives des acteurs, selon un modèle plus proche de celui utilisé pour les entités d'intérêt public et compatible tout à la fois avec la NEP 700 « *Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés* » et avec les normes professionnelles des experts-comptables. Ces dernières citent les informations obligatoires à mentionner dans un rapport d'opinion, sans qu'elles soient exclusives.

---

<sup>162</sup> L'administration indique que seule une justification des comptes de fonds propres et de certains comptes d'actif immobilisé sur les cinq dernières années est requise des certificateurs. Cette démarche n'est pas appuyée par une analyse de la réalité économique et juridique des collectivités territoriales, marquées par des évolutions régulières du champ de leurs compétences durant les dix dernières années. Les certificateurs sont tenus de conserver à disposition leurs dossiers de travail pendant dix ans, comme doivent le faire les entités publiques locales.

Il conviendra de modifier cette norme professionnelle pour l'adapter au secteur public local et assurer une homogénéité de traitement entre les acteurs. Des dispositions réglementaires pourraient préciser les modalités de présentation du rapport d'opinion.

Un modèle de rapport de certification est présenté, à titre d'illustration, en annexe n°15. Il prévoit, notamment, une synthèse en début de rapport pour faciliter la compréhension des constats par des élus ou citoyens peu experts en matière financière. Il est également proposé de distinguer les constats d'audit qui ont une incidence budgétaire directe et ceux qui concernent plutôt le bilan des collectivités territoriales. Ce projet pourrait être soumis pour examen à la commission consultative évoquée plus haut.

*b) Un rapport complémentaire à la commission des finances  
(ou à un organe équivalent) et à l'ordonnateur*

Lorsque les auditeurs externes interviennent auprès de personnes ou d'entités soumises à l'obligation de se doter d'un comité d'audit, ou auprès d'un organe équivalent prévu par l'article 11 du règlement (UE) n° 537/2014 du 16 avril 2014, ils remettent à ce comité un rapport complémentaire.

Ce rapport contient, notamment, les informations suivantes : une attestation d'indépendance, l'identification des associés ayant participé à l'audit, la description de la nature et de la fréquence des échanges avec le comité, l'organe de direction et d'administration, ainsi que les dates des éventuelles réunions avec ces organes, la méthodologie d'audit utilisée, les seuils de certification ou les déficiences significatives détectées dans le dispositif de contrôle interne.

Il serait souhaitable de prévoir l'obligation de production d'un tel rapport à destination de la commission des finances (ou d'un organe équivalent) et de l'ordonnateur, au-delà des seules entités d'intérêt public déjà concernées, afin que la mission de l'auditeur externe soit mieux appréhendée par les services ordonnateurs et par tout tiers intéressé. L'émission d'un tel rapport permettrait à la collectivité d'identifier les progrès encore à accomplir pour fiabiliser ses comptes.

---

## CONCLUSION

---

*Le calendrier actuel d'approbation des comptes locaux ne tient pas compte de la présence d'un auditeur externe et devrait être modifié en ce sens, en particulier pour donner la possibilité aux ordonnateurs de prendre en compte les ajustements proposés avant d'arrêter leurs comptes. De même, le calendrier réglementaire établi en octobre 2020 par l'administration devrait être amendé pour tenir compte de l'expérience acquise durant la certification expérimentale.*

*Cette dernière conduit également à interroger la pertinence du référentiel d'audit actuel, qui repose essentiellement sur des enjeux propres au secteur privé, afin de prendre mieux en compte les spécificités du secteur public local. Une actualisation du référentiel, voire de nouvelles normes devront être recherchées pour assurer la cohérence des travaux des auditeurs externes et la lisibilité de leurs opinions auprès des tiers intéressés, en particulier les élus et les citoyens.*

*Enfin, l'intervention d'un auditeur externe devra être accompagnée de plusieurs évolutions pour qu'il puisse disposer des informations dont il a besoin pour mener ses diligences : droits d'accès à Hélios, accès à des restitutions nécessaires (FEC, balance auxiliaire), accès à des tiers (CAF, MDPH, par ex.).*

---

## Conclusion générale

L'expérimentation de différents modes de fiabilisation des comptes des collectivités locales, instituée par la loi NOTRÉ, a été utile.

La Cour, en liaison avec les chambres régionales des comptes, s'est fortement mobilisée pour accompagner les collectivités expérimentatrices tout au long du processus, pour associer à la démarche les administrations compétentes (DGCL, DGFIP) et pour suivre de près le bon déroulement de l'intervention des professionnels du chiffre.

Au terme de cette expérimentation, il apparaît que l'intervention d'un auditeur externe serait souhaitable pour assurer, non seulement la régularité, mais aussi la sincérité et l'image fidèle des comptes de ces collectivités. Elle constituerait une contribution à la transparence de la gestion publique, pour les responsables de leur gestion et pour l'ensemble des élus et des citoyens.

Il importe que toutes les collectivités soient concernées par cette démarche de fiabilisation des comptes locaux. La certification, qui en est le mode le plus abouti, mais aussi le plus exigeant et le plus coûteux, ne s'imposerait qu'aux plus importantes d'entre elles.

Afin que l'intervention de cet auditeur externe soit pleinement utile, il est impératif de faire progresser au préalable de manière substantielle la fiabilité des comptes de l'ensemble des entités publiques locales. De nombreux sujets ont été identifiés, qui concernent les états financiers, les normes comptables, les systèmes d'information financière et le contrôle interne, autant de thèmes mentionnés dans la loi NOTRÉ pour lesquels des évolutions profondes, notamment du cadre légal et règlementaire dans lequel se tiennent les comptes locaux, seront nécessaires.

Ces progrès prendront du temps car, au-delà du cadre juridique, ils impliquent des changements des outils et des pratiques des gestionnaires, des comptables publics et des auditeurs externes. Si la Cour est prête à y apporter sa contribution, les juridictions financières n'ont pas vocation à certifier elles-mêmes les comptes des collectivités locales.

Dans le cadre de la mission de contrôle des comptes et de la gestion de ces collectivités que leur assigne la loi – distincte de la certification des comptes –, les juridictions financières continueront à prendre connaissance des travaux réalisés par les auditeurs externes chargés de certifier les comptes et pourront, le cas échéant, en tenir compte pour l'exercice de leur mission propre.



## Liste des abréviations

AMF .....	Association des maires de France
CAC .....	Commissaire aux comptes
CDL.....	Conseiller aux décideurs locaux
CGCT.....	Code général des collectivités territoriales
CNOCP .....	Conseil de normalisation des comptes publics
CNOEC .....	Conseil national de l'ordre des experts comptables
CNCC.....	Compagnie nationale des commissaires aux comptes
CNoCP .....	Conseil de normalisation des comptes publics
CFU .....	Compte financier unique
CRC.....	Chambre régionale des comptes
DGCL.....	Direction générale des collectivités locales
DGFIP .....	Direction générale des finances publiques
EIP .....	Entité d'intérêt public
EPN .....	Établissement public national
EPS.....	Établissement public de santé
FCTVA.....	Fonds de compensation de la TVA
GBCP .....	Gestion budgétaire et comptable publique
H3C .....	Haut conseil du commissariat aux comptes
IFRS .....	Normes internationales de comptabilité
ISA .....	Normes internationales d'audit
NEP .....	Normes d'exercice professionnel (des commissaires aux comptes)
NP.....	Normes professionnelles (des experts-comptables)
PES.....	Protocole d'échanges standardisés
RNCEPL .....	Recueil des normes comptables des entités publiques locales
SDIS .....	Services départementaux d'incendie et de secours



## Annexes

Annexe n° 1 : loi n° 2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République.....	108
Annexe n° 2 : échantillon des collectivités expérimentatrices .....	109
Annexe n° 3 : interlocuteurs rencontrés .....	110
Annexe n° 4 : principales modifications législatives, réglementaires et informatiques attendues .....	112
Annexe n° 5 : bilan financier par type de collectivités.....	115
Annexe n° 6 : le programme des audits ciblés réalisés en 2018-2020 .....	117
Annexe n° 7 : liste des rapports et analyses transmis aux administrations concernées par l'expérimentation.....	126
Annexe n° 8 : suites données aux recommandations formulées dans différents rapports adressés aux administrations centrales concernées par l'expérimentation.....	127
Annexe n° 9 : le rôle du comité d'audit dans les entités d'intérêt public .....	132
Annexe n° 10 : le cadre normatif des opinions des commissaires aux comptes.....	133
Annexe n° 11 : données de parangonnage.....	134
Annexe n° 12 : sujets complémentaires proposés à l'agenda du CNoCP .....	152
Annexe n° 13 : les principales dérogations existantes aux principes de la comptabilité d'engagement .....	153
Annexe n° 14 : évaluation des coûts de l'expérimentation .....	156
Annexe n° 15 : modèle de rapport de certification.....	158
Annexe n° 16 : synthèse des réponses des administrations et des acteurs concernés .....	164

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

### *Article 110*

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

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

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

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

## Annexe n° 2 : échantillon des collectivités 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

Source : Cour des comptes – données DGCL

## **Annexe n° 3 : interlocuteurs rencontrés**

### *I – Administrations*

#### **Direction générale des collectivités locales**

- M. Stanislas Bourron, directeur général
- M. Arnaud Menguy, sous-directeur des finances locales et de l'action économique
- M. Yoann Geneslay, chef du bureau des budgets locaux et de l'analyse financière

#### **Direction générale des finances publiques**

- M. Guillaume Robert, chef du service des collectivités locales
- M. Philippe Gac, responsable du bureau CL-1B
- M. Alexandre Féral, adjoint du chef de bureau de CL1B
- Mme Eugénie Brunner, cheffe de secteur

### *II – Associations d'élus*

#### **Association des maires de France**

- M. Pierre Breteau, maire de St-Grégoire, co-président de la commission des finances
- Mme Nathalie Brodin, responsable du département finances et fiscalité locale

#### **Association des départements de France**

- M. Bernard Schmeltz, directeur général
- Mme Carine Riou, conseillère finances

#### **France Urbaine**

- M. Olivier Landel, délégué général
- M. Franck Claeys, délégué adjoint
- M. Anselmo Jalabert, chargé de mission finances

#### **Intercommunalités de France**

- M. Pascal Fichère, président de la communauté d'agglomération du Grand Dole
- Mme Claire Delpech, responsable finances et fiscalité

#### **Régions de France**

- M. Jules Nyssen, délégué général
- M. William Tissandier, conseiller financier

#### **Villes de France**

- M. Armand Pinoteau, directeur administratif et financier

### *III – Professionnels du chiffre*

#### **Acti conseil**

- M. Jean-Marc Montout, associé
- M. Jean-Christophe Carrel, associé

**Compagnie nationale des commissaires aux comptes**

- M. Yannick Ollivier, président
- M. Berlioz, directeur de cabinet
- Mme Chantal Edery, directeur technique
- Mme Valérie Riou, membre de la commission secteur public
- Mme Estelle Collet, M. Bruno Gérard, Mme Hélène Baron-Bual, M. Eric Godeau, associés signataires, membres de la commission secteur public.

**Conseil supérieur de l'Ordre des experts comptables**

- Mme Catherine Grima, présidente de la commission secteur public
- M. Julien Peoc'h, chargé de mission
- M. Eric Ferjallah-Chérel, directeur de la stratégie métiers/directeur du département des études métiers

**Ernest & Young**

- Mme Corine Corantin, associée
- M. Bruno Gérard, associé
- M. Romain Lancelle, associé

**Deloitte & Associés**

- M. Eric Godeau, associé secteur public
- M. Loïc Muller, associé

**Grant Thornton**

- Mme Hélène Baron-Bual, associée responsable secteur public
- M. Stéphane Marello, associé signataire

**Mazars**

- M. Jean-Philippe Mathorez, associé
- M. Yvonnick Huet, associé
- M. Arnaud Le Neen, associé
- M. Eric Gonzalez, associé
- M. Yann Sémelin, associé

**Orcom**

- Mme Estelle Collet, associée

## Annexe n° 4 : principales modifications législatives, réglementaires et informatiques attendues

### Tableau n° 11 : conditions préalables et nécessaires

N°	Nature	Code	Article	Modifications attendues	Chapitre associé
1	Législative	CGCT	L.1612-1 L.2311-1 L.3311-1 L.3661-1 L.4311-1 L.5217-10-1	Définition des deux sections qui composent le budget, du budget principal et des budgets annexes	Chapitre II, I, B)
2	Législative	CGCT	L.1612-4 L.1612-5	Suppression du terme "réel" de l'équilibre financier et insertion de l'épargne brute	Chapitre II, I, B)
3	Législative	CGCT	L.1612-6 L.2311-5	Suppression du rôle donné aux résultats antérieurs en section d'investissement	Chapitre II, I, B)
4	Législative	CGCT	L.1612-11	Prise en compte des ajustements d'un auditeur externe après le 31 janvier N+1 et modification des règles d'inscription des crédits de la section d'investissement	Chapitre III, II, A) Chapitre III, II, B)
5	Législative	CGCT	L.1612-12 L.2121-31 L.3312-5 L.4312-8 L.5217-10-10	Remplacement du terme arrêté des comptes par approbation des comptes. Insertion des modalités d'arrêté des comptes par l'ordonnateur et du compte financier	Chapitre III, II, A)
6	Législative	CGCT	L.1612-14	Clarification de la notion de déficit	Chapitre II, I, B)
7	Législative	CGCT	L.2122-21 L.3211-2 L.4221-5	Délégation donnée à l'ordonnateur par l'assemblée délibérante pour la prise en compte en cours d'année des ajustements des auditeurs externes et pour faciliter l'arrêté des comptes	Chapitre III, II, B)
8	Législative	CGCT	L.2221-11 L.2224-1 et 2 L.3311-1 L.3661-1 L.4311-1 L.5217-10-1	Clarification des objectifs donnés aux budgets annexes, en particulier ceux sans autonomie financière, au regard de la personnalité morale et de la nomenclature fonctionnelle	Chapitre II, I, B)
9	Législative	CGCT	L.2311-6 L.3661-12 L.4312-10 L.5217-10-12	Suppression des articles concernés afin de mieux refléter la réalité économique des entités publiques locales	Chapitre II, I, B)
10	Législative	CGCT	L.2312-3	Simplification des règles de présentation des comptes pour les petites entités	Chapitre II, I, B)
11	Législative	CGCT	L.2313-1 L.3313-1 L.3661-15 L.4313-2 L.5217-10-14	Évolution de la nature de l'information prévue dans les comptes, en incluant notamment les annexes prévues par le recueil des normes ou encore le tableau de flux de trésorerie	Chapitre II, I, B)
12	Législative	CGCT	L.2321-2 L.2331-6	Suppression ou modification des restrictions concernant les communes de - de 3 500 habitants	Chapitre II, II, C)
13	Législative	CGCT	L.2321-3	Suppression de l'article	Chapitre II, II, C)

N°	Nature	Code	Article	Modifications attendues	Chapitre associé
14	Législative	CGCT	L.2331-8 L.3332-3	Modification de la nature des recettes non fiscales de la section d'investissement	Chapitre II, I, B)
15	Législative	CGCT	L.4321-1 L.5217-12-1	Insertion des dotations aux amortissements dans les dépenses obligatoires, sans renvoi à des décrets ultérieurs	Chapitre II, II, C)
16	Législative	CGCT	Nouveau	Définition et nature des comptes, avec une agrégation au niveau de la personnalité morale et/ou une obligation de nomenclature fonctionnelle	Chapitre II, I, A) Chapitre II, I, C)
17	Législative	CGCT	Nouveau	Définition de seuils obligeant certaines entités locales à un contrôle de leurs comptes par un auditeur externe, selon un échéancier et une nature du contrôle à fixer	Chapitre III, I, A) Chapitre III, I, B)
18	Législative	CGCT	Nouveau	Obligation de production d'un rapport de gestion	Chapitre II, I, B)
19	Législative	CGCT	Nouveau	Présentation des constats des auditeurs externes en commission des finances puis à l'assemblée délibérante	Chapitre II, III, A)
20	Législative	CGCT	Nouveau	Transcription de la directive européenne définissant les entités d'intérêt public	Chapitre III, I, A)
21	Législative	CGCT	Nouveau	Rôle donné à la Cour et aux CRC avant la généralisation des contrôles des auditeurs externes	Chapitre III, I, D)
22	Législative	CJF	Nouveau	Possibilité de transmission d'informations de la Cour aux auditeurs externes	Chapitre III, III, B)
23	Législative	CJF	Nouveau	Rôle donné à la Cour en matière de normalisation d'audit	Chapitre III, II, D)
24	Réglementaire	CGCT	R.2221-13 R.2221-17 R.2221-63 à 98	Clarification de la situation des régies sans personnalité morale, qui sont partie intégrante des entités locales, par rapport aux autres régies	Chapitre II, I, B)
25	Réglementaire	CGCT	R.2222-1 à 2222-6	Modification des règles de communication des immobilisations mises à disposition et subventions d'investissement versées	Chapitre II, III, B)
26	Réglementaire	CGCT	R.2321-1 R.2321-4 D.3321-1 à 3 D.3664-1 à 3 D.3664-1 et 3 D.4321-1 et 3 D.5217-20 à 22	Modification du champ actuel des neutralisations, du mode d'amortissement et généralisation de l'amortissement à tous les actifs à durée de vie limitée	Chapitre II, II, C)
27	Réglementaire	CGCT	R.2321-2 R.2321-3 D.3321-1 à 3 D.3664-1 à 3 D.3664-1 et 3 D.4321-1 et 3 D.5217-20 à 22	Modification du champ des provisions pour risques et charges et de leur qualification d'opération réelle semi-budgétaire	Chapitre II, II, C)
28	Réglementaire	CGCT	D.2342-10 à D2343-10	Modification de la composition des comptes applicables aux entités publiques locales	Chapitre II, I, B)
29	Réglementaire	CGCT	Décret n° 96-526 du 13 juin 1996	Modification des règles d'inscription des plus-values de cession d'actifs en section d'investissement	Chapitre II, I, B)
30	Réglementaire	CGCT	Nouveau	Modalités de communication des CAF/MDPH/organismes tiers aux auditeurs externes des entités locales	Chapitre II, III, B)
31	Réglementaire	CGCT	Nouveau	Définition des critères d'expérience, de déontologie, de rotation et de formation des auditeurs externes	Chapitre III, I, C)

N°	Nature	Code	Article	Modifications attendues	Chapitre associé
32	Réglementaire	CGCT	Nouveau	Régulation de la rémunération des auditeurs externes	Chapitre III, I, C)
33	Réglementaire	CGCT	Nouveau	Modalités de présentation du rapport de l'auditeur externe devant une commission et l'assemblée délibérante	Chapitre III, II, D)
34	Réglementaire	CGCT	Nouveau	Extension du champ du CICF aux entités publiques locales	Chapitre II, III, A)
35	Réglementaire		Nouveau	Adaptation du décret GBCP aux collectivités territoriales, en abrogeant notamment l'arrêté du 26 avril 1996	Chapitre II, III, A)
36	Réglementaire		Arrêté interministériel	Arrêté donnant une valeur réglementaire au recueil des normes comptables établi par le CNoCP	Chapitre II, II, B)
37	Réglementaire		Arrêté interministériel	Révision de l'arrêté interministériel du 29 octobre 2020 relatif au calendrier de clôture	Chapitre III, II, A)
38	Réglementaire		Arrêté interministériel	Homologation de normes d'audit adaptées au secteur local	Chapitre III, II, D)
39	Réglementaire		Circulaire	Adaptation des instructions budgétaires et comptables au recueil des normes et aux évolutions supra	Chapitre II, II, B)
40	Informatique			Création d'états financiers (bilan, compte de résultat, annexes) établis au niveau de la personnalité morale	Chapitre II, I, A)
41	Informatique			Création d'états budgétaires agrégés au niveau de la personnalité morale	Chapitre II, I, A)
42	Informatique			Modification des annexes budgétaires et patrimoniales applicables aux entités publiques locales	Chapitre II, I, B)
43	Informatique			Modification de la présentation de la section d'investissement	Chapitre II, I, B)
44	Informatique			Suppression des incidences budgétaires des corrections dites "non budgétaires"	Chapitre III, II, B)
45	Informatique			Création d'un flux PES inventaire	Chapitre II, III, C)
46	Informatique			Modification des accès des auditeurs externes à Hélios	Chapitre III, II, C)
47	Informatique			Amélioration de l'envoi des flux vers Delphes	Chapitre II, III, C)

Source : Cour des comptes

**Tableau n° 12 : améliorations**

N°	Nature	Code	Article	Modifications attendues	Chapitre associé
48	Législative	CGCT	L.2311-3 L.3312-4	Clarification de la notion de crédits de paiement pour inscription en investissement et fonctionnement	Chapitre II, I, B)
49	Législative	CGCT	Nouveau	Obligation ou non de présentation de comptes consolidés pour des entités publiques locales	Chapitre II, I, C)
50	Informatique			Amélioration des restitutions d'Hélios	Chapitre II, III, C)
51	Informatique			Évolution du CHD pour y inclure la paie, avec une amélioration des restitutions des contrôles des comptables publics	Chapitre II, III, D)
52	Informatique			Expérimentation de saisie des mandats et titres dans Hélios pour les petites collectivités	Chapitre II, III, D)
53	Informatique			Création de comptes bancaires individuels par entité	Chapitre II, III, D)
54	Informatique			Envisager l'automatisation des calculs d'amortissement dans Hélios	Chapitre II, II, C)

Source : Cour des comptes

## Annexe n° 5 : bilan financier par type de collectivités

### Tableau n° 13 : bilan agrégé des départements

Actif	2021			2020		Passif	2021		2020	
	Brut	Amortissements / dépréciations	Net	Net	Variation		Net	Net	Variation	
Immobilisations incorporelles	86 908	- 29 534	57 374	54 860	2 514	Fonds propres hors subvention	- 246 672	- 240 190	- 6 482	
Immobilisations corporelles	252 781	- 23 805	228 976	226 826	2 150	Subventions d'investissement	- 19 491	- 18 875	- 616	
dont réseaux et voiries	168 012	- 1 074	166 937	166 362	576					
Immobilisations financières	1 478	-	1 478	1 372	106	Provisions pour risques et charges	- 867	- 663	- 204	
Droits de retour relatifs aux biens mis à disposition ou affectés	2 493	-	2 493	2 426	67					
Trésorerie	9 786	-	9 786	7 855	1 931	Dettes financières	- 31 898	- 32 539	640	
Créances et autres comptes	2 320	- 254	2 066	2 117	- 51	Autres dettes	- 3 245	- 3 190	- 55	
<b>Total</b>	<b>355 766</b>	<b>- 53 593</b>	<b>302 173</b>	<b>295 456</b>	<b>6 717</b>	<b>Total</b>	<b>- 302 173</b>	<b>- 295 456</b>	<b>- 6 717</b>	

Source : Cour des comptes

### Tableau n° 14 : bilan agrégé des régions

Actif	2021			2020		Passif	2021		2020	
	Brut	Amortissements / dépréciations	Net	Net	Variation		Net	Net	Variation	
Immobilisations incorporelles	99 659	- 31 458	68 201	66 468	1 734	Fonds propres hors subvention	- 77 087	- 76 248	- 839	
Immobilisations corporelles	62 580	- 13 812	48 768	46 635	2 134	Subventions d'investissement	- 15 228	- 14 110	- 1 118	
dont réseaux et voiries	7 733	- 20	7 713	7 561	151					
Immobilisations financières	3 906	-	3 906	3 609	297	Provisions pour risques et charges	- 159	- 171	12	
Droits de retour relatifs aux biens mis à disposition ou affectés	273	-	273	273	- 0					
Trésorerie	1 613	-	1 613	1 823	- 210	Dettes financières	- 31 167	- 28 906	- 2 261	
Créances et autres comptes	3 207	- 90	3 117	2 584	533	Autres dettes	- 2 237	- 1 956	- 281	
<b>Total</b>	<b>171 238</b>	<b>- 45 360</b>	<b>125 878</b>	<b>121 391</b>	<b>4 487</b>	<b>Total</b>	<b>- 125 878</b>	<b>- 121 391</b>	<b>- 4 487</b>	

Source : Cour des comptes

**Tableau n° 15 : bilan agrégé des autres collectivités (communes, EPCI, autres)**

Actif	2021			2020		Passif	2021		2020	
	Brut	Amortissements / dépréciations	Net	Net	Variation		Net	Net	Variation	
Immobilisations incorporelles	193 144	- 28 024	165 120	159 625	5 495	Fonds propres hors subvention	- 714 134	- 688 828	- 25 306	
Immobilisations corporelles	810 880	- 82 795	728 085	701 639	26 446	Subventions d'investissement	- 184 219	- 175 555	- 8 664	
dont réseaux et voiries	183 966	- 7 222	176 744	168 004	8 740					
Immobilisations financières	13 518	-	13 518	12 964	554	Provisions pour risques et charges	- 1 904	- 1 825	- 79	
Droits de retour relatifs aux biens mis à disposition ou affectés	63 087	-	63 087	61 269	1 818					
Trésorerie	50 606	-	50 606	46 446	4 160	Dettes financières	- 120 491	- 116 903	- 3 589	
Créances et autres comptes	18 429	- 844	17 585	18 362	- 777	Autres dettes	- 17 252	- 17 193	- 59	
<b>Total</b>	<b>1 149 664</b>	<b>- 111 663</b>	<b>1 038 001</b>	<b>1 000 305</b>	<b>37 696</b>	<b>Total</b>	<b>- 1 038 001</b>	<b>- 1 000 305</b>	<b>- 37 696</b>	

Source : Cour des comptes

## Annexe n° 6 : le programme des audits ciblés réalisés en 2018-2020

### Tableau n° 16 : année 2018

Thèmes par collectivités	Échéance juin	Échéance septembre	Total de cahiers territoriaux
<b>Cne de Paris</b>	<b>2</b>	<b>4</b>	<b>6</b>
Actifs incorporels et corporels	1		
Autres recettes et créances associées	1		
Dettes financières		1	
Préparer un dossier de clôture		1	
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations		1	
Recettes fiscales, dotations et créances associées		1	
<b>Région Pays de la Loire</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>6</b>
Actifs incorporels et corporels	1		
Préparer un dossier de clôture		1	
Dettes financières		1	
Audit des systèmes d'information - contrôles généraux informatiques	1		
Audit des systèmes d'information - audit d'applications, etc.	1		
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations		1	
<b>Toulouse métropole</b>	<b>4</b>	<b>2</b>	<b>6</b>
Actifs incorporels et corporels	1		
Autres recettes et créances associées	1		
Préparer un dossier de clôture		1	
Audit des systèmes d'information - contrôles généraux informatiques	1		
Audit des systèmes d'information - audit d'applications, etc.	1		
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations		1	
<b>Département de la Dordogne</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>4</b>
Dépenses sociales et dettes associées	1		
Immobilisations financières	1		
Préparer un dossier permanent		1	
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations		1	
<b>Département de la Réunion</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
Dettes financières		1	
Immobilisations financières	1		

Thèmes par collectivités	Échéance juin	Échéance septembre	Total de cahiers territoriaux
Résultat exceptionnel		1	
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations		1	
<b>Département de la Savoie</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>4</b>
Actifs incorporels et corporels	1		
Dépenses sociales et dettes associées	1		
Préparer un dossier de clôture		1	
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations		1	
<b>Département de l'Aisne</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>4</b>
Dépenses sociales et dettes associées	1		
Immobilisations financières	1		
Stocks		1	
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations		1	
<b>Département de l'Eure</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>4</b>
Actifs incorporels et corporels	1		
Dépenses sociales et dettes associées	1		
Stocks		1	
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations		1	
<b>Département du Rhône</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>4</b>
Dépenses sociales et dettes associées	1		
Actifs incorporels et corporels	1		
Préparer un dossier permanent		1	
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations		1	
<b>Région de la Réunion</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
Immobilisations financières	1		
Préparer un dossier de clôture		1	
Recettes fiscales, dotations et créances associées		1	
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations		1	
<b>Cne de Montpellier</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>4</b>
Actifs incorporels et corporels	1		
Autres recettes et créances associées	1		
Stocks		1	

Thèmes par collectivités	Échéance juin	Échéance septembre	Total de cahiers territoriaux
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations		1	
<b>Cne Orléans</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>4</b>
Actifs incorporels et corporels	1		
Autres recettes et créances associées	1		
Trésorerie		1	
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations		1	
<b>CA de l'Albigeois</b>		<b>3</b>	<b>3</b>
Dettes financières		1	
Recettes fiscales, dotations et créances associées		1	
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations		1	
<b>CA de Valenciennes Métropole</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
Actifs incorporels et corporels	1		
Stocks		1	
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations		1	
<b>CA Grand Dole</b>		<b>3</b>	<b>3</b>
Dettes financières		1	
Recettes fiscales, dotations et créances associées		1	
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations		1	
<b>CA Sarreguemines-Confluences</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
Actifs incorporels et corporels	1		
Résultat exceptionnel		1	
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations		1	
<b>Ccnes Calvi-Balagne</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
Autres recettes et créances associées	1		
Trésorerie		1	
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations		1	
<b>Cne Cuers</b>		<b>3</b>	<b>3</b>
Recettes fiscales, dotations et créances associées		1	
Trésorerie		1	
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations		1	

Thèmes par collectivités	Échéance juin	Échéance septembre	Total de cahiers territoriaux
<b>Cne de Bondy</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
Immobilisations financières	1		
Préparer un dossier permanent		1	
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations		1	
<b>Cne de Sceaux</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
Actifs incorporels et corporels	1		
Stocks		1	
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations		1	
<b>Cne de Péronne</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
Autres recettes et créances associées	1		
Résultat exceptionnel		1	
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations		1	
<b>Cne de Saint-Claude</b>		<b>3</b>	<b>3</b>
Préparer un dossier permanent		1	
Recettes fiscales, dotations et créances associées		1	
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations		1	
<b>Syndicat d'énergie du Morbihan</b>		<b>3</b>	<b>3</b>
Recettes fiscales, dotations et créances associées		1	
Trésorerie		1	
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations		1	
<b>Cne de Sarreguemines</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
Autres recettes et créances associées	1		
Préparer un dossier permanent		1	
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations		1	
<b>Cne de Fournels</b>		<b>3</b>	<b>3</b>
Préparer un dossier permanent		1	
Recettes fiscales, dotations et créances associées		1	
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations		1	
<b>Total général</b>	<b>32</b>	<b>61</b>	<b>93</b>

Source : Cour des comptes

Tableau n° 17 : année 2019

Thèmes par collectivités	Échéance juin	Échéance septembre	Total de cahiers territoriaux
<b>Cne de Paris</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>4</b>
Autres charges de fonctionnement et dettes associées		1	
Charges de personnel et dettes associées	1		
Engagements hors-bilan		1	
Provisions pour risques et charges	1		
<b>Toulouse métropole</b>	<b>2</b>		<b>2</b>
Charges de personnel et dettes associées	1		
Provisions pour risques et charges	1		
<b>Région Pays de la Loire</b>		<b>3</b>	<b>3</b>
Charges d'intervention et dettes associées		1	
Débiteurs et créditeurs divers		1	
Engagements hors-bilan		1	
<b>Département du Rhône</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
Charges de personnel et dettes associées	1		
Audit des systèmes d'information - contrôles généraux informatiques		1	
Audit des systèmes d'information - audit d'applications, etc.		1	
<b>Département de la Dordogne</b>	<b>2</b>		<b>2</b>
Charges de personnel et dettes associées	1		
Provisions pour risques et charges	1		
<b>Département de la Réunion</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>2</b>
Charges de personnel et dettes associées	1		
Engagements hors-bilan		1	
<b>Département de la Savoie</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>3</b>
Arrêté des comptes	1		
Engagements hors-bilan		1	
Provisions pour risques et charges	1		
<b>Département de l'Aisne</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>2</b>
Autres charges de fonctionnement et dettes associées		1	
Arrêté des comptes	1		
<b>Département de l'Eure</b>		<b>2</b>	<b>2</b>
Charges d'intervention et dettes associées		1	
Autres charges de fonctionnement et dettes associées		1	
<b>Région de la Réunion</b>		<b>3</b>	<b>3</b>
Charges d'intervention et dettes associées		1	
Débiteurs et créditeurs divers		1	
Engagements hors-bilan		1	

Thèmes par collectivités	Échéance juin	Échéance septembre	Total de cahiers territoriaux
<b>Cne de Montpellier</b>		<b>2</b>	<b>2</b>
Autres charges de fonctionnement et dettes associées		1	
Charges d'intervention et dettes associées		1	
<b>Cne Orléans</b>	<b>2</b>		<b>2</b>
Charges de personnel et dettes associées	1		
Provisions pour risques et charges	1		
<b>Cne de Sceaux</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
Fonds propres	1		
Audit des systèmes d'information - contrôles généraux informatiques		1	
Audit des systèmes d'information - audit d'applications, etc.		1	
<b>CA de l'Albigeois</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>2</b>
Arrêté des comptes	1		
Débiteurs et créditeurs divers		1	
<b>CA de Valenciennes Métropole</b>		<b>2</b>	<b>2</b>
Audit des systèmes d'information - contrôles généraux informatiques		1	
Débiteurs et créditeurs divers		1	
<b>CA Grand Dole</b>	<b>2</b>		<b>2</b>
Arrêté des comptes	1		
Charges de personnel et dettes associées	1		
<b>CA Sarreguemines-Confluences</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>2</b>
Arrêté des comptes	1		
Charges d'intervention et dettes associées		1	
<b>Ccnes Calvi-Balagne</b>		<b>2</b>	<b>2</b>
Autres charges de fonctionnement et dettes associées		1	
Charges d'intervention et dettes associées		1	
<b>Cne Cuers</b>		<b>2</b>	<b>2</b>
Engagements hors-bilan		1	
Audit des systèmes d'information - contrôles généraux informatiques		1	
<b>Cne de Bondy</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>2</b>
Charges d'intervention et dettes associées		1	
Fonds propres	1		
<b>Cne de Péronne</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>2</b>
Arrêté des comptes	1		
Audit des systèmes d'information - contrôles généraux informatiques		1	
<b>Syndicat d'énergie du Morbihan</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
Engagements hors-bilan		1	
Provisions pour risques et charges	1		
Débiteurs et créditeurs divers		1	

Thèmes par collectivités	Échéance juin	Échéance septembre	Total de cahiers territoriaux
<b>Cne de Saint-Claude</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>2</b>
Autres charges de fonctionnement et dettes associées		1	
Fonds propres	1		
<b>Cne de Sarreguemines</b>	<b>2</b>		<b>2</b>
Charges de personnel et dettes associées	1		
Fonds propres	1		
<b>Cne de Fournels</b>		<b>2</b>	<b>2</b>
Autres charges de fonctionnement et dettes associées		1	
Débiteurs et créiteurs divers		1	
<b>Total général</b>	<b>24</b>	<b>34</b>	<b>58</b>

Source : Cour des comptes

**Tableau n° 18 : année 2020**

Thèmes par collectivités	Échéance juin	Échéance septembre	Total de cahiers territoriaux
<b>Cne de Paris</b>	<b>1</b>		<b>1</b>
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations	1		
<b>Région Pays de la Loire</b>	<b>1</b>		<b>1</b>
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations	1		
<b>Toulouse métropole</b>	<b>1</b>		<b>1</b>
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations	1		
<b>Département de la Dordogne</b>	<b>1</b>		<b>1</b>
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations	1		
<b>Département de la Réunion</b>	<b>1</b>		<b>1</b>
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations	1		
<b>Département de la Savoie</b>	<b>1</b>		<b>1</b>
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations	1		
<b>Département de l'Aisne</b>	<b>1</b>		<b>1</b>
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations	1		
<b>Département de l'Eure</b>	<b>1</b>		<b>1</b>
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations	1		

Thèmes par collectivités	Échéance juin	Échéance septembre	Total de cahiers territoriaux
<b>Département du Rhône</b>	<b>1</b>		<b>1</b>
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations	1		
<b>Région de la Réunion</b>	<b>1</b>		<b>1</b>
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations	1		
<b>Cne de Montpellier</b>	<b>1</b>		<b>1</b>
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations	1		
<b>Cne Orléans</b>	<b>1</b>		<b>1</b>
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations	1		
<b>CA de l'Albigeois</b>	<b>1</b>		<b>1</b>
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations	1		
<b>CA de Valenciennes Métropole</b>	<b>1</b>		<b>1</b>
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations	1		
<b>CA Grand Dole</b>	<b>1</b>		<b>1</b>
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations	1		
<b>CA Sarreguemines-Confluences</b>	<b>1</b>		<b>1</b>
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations	1		
<b>Cnes Calvi-Balagne</b>	<b>1</b>		<b>1</b>
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations	1		
<b>Cne Cuers</b>	<b>1</b>		<b>1</b>
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations	1		
<b>Cne de Bondy</b>	<b>1</b>		<b>1</b>
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations	1		
<b>Cne de Sceaux</b>	<b>1</b>		<b>1</b>
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations	1		
<b>Cne de Péronne</b>	<b>1</b>		<b>1</b>
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations	1		
<b>Cne de Saint-Claude</b>	<b>1</b>		<b>1</b>
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations	1		

Thèmes par collectivités	Échéance juin	Échéance septembre	Total de cahiers territoriaux
<b>Syndicat d'énergie du Morbihan</b>	<b>1</b>		<b>1</b>
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations	1		
<b>Cne de Sarreguemines</b>	<b>1</b>		<b>1</b>
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations	1		
<b>Cne de Fournels</b>	<b>1</b>		<b>1</b>
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations	1		
<b>Total général</b>	<b>25</b>	<b>0</b>	<b>25</b>

Source : Cour des comptes

**Tableau n° 19 : nombre d'audits ciblés par thèmes (2018-2020)**

Thèmes	Nombre d'audits ciblés
Préparer un dossier relatif à la maîtrise des risques, au contrôle interne financier et au suivi des recommandations	50
Actifs incorporels et corporels	11
Recettes fiscales, dotations et créances associées	8
Charges de personnel et dettes associées	8
Autres recettes et créances associées	7
Charges d'intervention et dettes associées	7
Autres charges de fonctionnement et dettes associées	7
Engagements hors-bilan	7
Audit des systèmes d'information - contrôles généraux informatiques	7
Préparer un dossier permanent	6
Provisions pour risques et charges	6
Arrêté des comptes	6
Débiteurs et créateurs divers	6
Dépenses sociales et dettes associées	5
Stocks	5
Immobilisations financières	5
Dettes financières	5
Préparer un dossier de clôture	5
Trésorerie	4
Fonds propres	4
Audit des systèmes d'information - audit d'applications, etc.	4
Résultat exceptionnel	3
<b>Total</b>	<b>176</b>

Source : Cour des comptes

## **Annexe n° 7 : liste des rapports et analyses transmis aux administrations concernées par l'expérimentation**

- *Bilan intermédiaire de l'expérimentation de la certification des comptes locaux*, décembre 2018 ;
- *Note sur le traitement comptable des fonds européens structurels et d'investissement*, février 2020 ;
- *Comparaison internationale de la certification des comptes locaux*, juillet 2020 ;
- Rapport d'analyse du dispositif de contrôle interne – impôts, taxes affectés et transferts aux collectivités, mai 2021 ;
- Audit de l'application *Hélios*, mars 2022.

## Annexe n° 8 : suites données aux recommandations formulées dans différents rapports adressés aux administrations centrales concernées par l'expérimentation

La Cour a émis 64 recommandations, dont 8 ont été mises en œuvre, 12 sont en cours de mise en œuvre et 44 n'ont pas encore été traitées.

N°	Thèmes	Recommandations	État de suivi des recommandations
1	Systèmes d'information	Recommandation n° 1 (DGFIP - comité de fiabilité des comptes locaux) : établir un guide méthodologique d'audit de l'application comptable des ordonnateurs en s'inspirant des travaux menés pour la préparation à la certification des établissements publics de santé.	Achevée
2	Systèmes d'information	Recommandation n° 2 (DGFIP) : compléter et diffuser aux ordonnateurs la carte des systèmes d'information du comptable public utilisés pour la gestion comptable et financière des collectivités locales.	Achevée
3	Systèmes d'information	Recommandation n° 1 (DGFIP - comité de fiabilité des comptes locaux) : Établir un guide méthodologique d'audit des systèmes d'information en s'inspirant des travaux menés pour la préparation à la certification des établissements publics de santé.	Achevée
4	Préparation à la certification	Recommandation n° 1 (DGFIP) : réaliser un modèle de note de clôture sur la base des documents produits pour la préparation à la certification des établissements publics de santé.	Achevée
5	Normes comptables	Recommandation n° 5. (DGFIP - DGCL) : contribuer à l'adoption d'un cadre comptable qui instaure une plus grande transparence quant à la portée des engagements supportés financièrement par les départements.	Achevée
6	Systèmes d'information	Recommandation n° 2 (DGFIP) : effectuer un audit des applications autres qu'Hélios utilisées par les comptables publics pour le traitement et le contrôle des dettes financières.	Achevée
7	Dispositif de contrôle interne	Recommandation n° 1 (DGFIP) : réaliser et diffuser un modèle de note spécifiant l'objet, les responsabilités, les modalités de gestion et de révision du dossier permanent des entités publiques locales, sur la base des documents produits pour la préparation à la certification des établissements publics de santé.	Achevée
8	Dispositif de contrôle interne	Recommandation n° 3 (DGFIP) : mettre à disposition des entités locales de taille modeste des référentiels ou guides simplifiés pour la constitution du dossier permanent.	Achevée
9	Préparation à la certification	Recommandation n° 4 (DGCL, DGFIP) : sensibiliser les collectivités locales sur les principales conséquences financières d'une démarche de fiabilisation des comptes identifiées lors de l'expérimentation de la certification des comptes, en particulier au titre de l'actif immobilisé.	En cours
10	Systèmes d'information	Recommandation n° 2 (DGFIP) : Réaliser un audit des principales applications utilisées pour les collectivités locales, autres qu'Hélios, au titre des contrôles généraux informatiques dans la perspective de la certification expérimentale des comptes.	En cours
11	Systèmes d'information	Recommandation n° 2 (DGFIP) : développer la fonctionnalité de production d'un grand livre des écritures comptables dans l'application Hélios.	En cours

12	Nature des états financiers	Recommandation n° 3 (DGFIP) : développer la fonctionnalité de production d'états comptables agréant les informations des budgets représentatifs du périmètre juridique des collectivités.	En cours
13	Systèmes d'information	Recommandation n° 4 (DGFIP) : accorder aux certificateurs les profils d'accès à Hélios sur la base de ceux accordés aux ordonnateurs.	En cours
14	Dispositif de contrôle interne	Recommandation n° 1 (DGFIP) : insérer systématiquement, dans les conventions de partenariat, des mesures contribuant au renforcement de la fiabilité des comptes.	En cours
15	Dispositif de contrôle interne	Recommandation n° 2 (DGFIP) : évaluer les actions mises en œuvre dans le cadre des conventions de partenariat pour mettre en place ou à améliorer le contrôle interne comptable et financier dans les collectivités expérimentatrices.	En cours
16	Dispositif de contrôle interne	Recommandation n° 3 (DGFIP) - renforcer les outils destinés à développer le contrôle interne comptable et financier, en diffusant des modèles d'organisation interne, de procédures internes, de cartes des risques, de listes de contrôles type, et de plans de contrôle qui soient adaptés à la taille des collectivités.	En cours
17	Nature des états financiers	Recommandation n° 5 (DGFIP) : produire les annexes manquantes prévues par le projet de norme n° 1 du CNoCP à partir d'Hélios à temps pour la certification expérimentale des comptes. Présenter leurs modalités de renseignement aux collectivités expérimentatrices par le biais d'ateliers de formation.	En cours
18	Normes comptables	Recommandation n° 7 (DGFIP) : préparer des fiches explicatives de problématiques comptables, en enrichissant ou en complétant les instructions budgétaires et comptables et les documents déjà produits par le comité de fiabilité des comptes locaux.	En cours
19	Systèmes d'information	Recommandation n° 9 (DGFIP) : limiter au strict nécessaire, en particulier au titre du plan de comptes, les coûts informatiques et les coûts indirects du passage à l'instruction M57. Améliorer, le cas échéant, le plan de comptes actuel.	En cours
20	Préparation à la certification	Recommandation n° 1 (DGFIP) : Proposer un modèle de calendrier commun à l'ordonnateur et au comptable public en matière d'arrêtés des comptes détaillant les étapes clés de fiabilisation des comptes	En cours
21	Normes comptables	Recommandation n° 1 (DGCL, DGFIP) : réaliser des études à portée nationale, en s'appuyant sur les entités qui ont le plus avancé en la matière, afin de déterminer les méthodes et les référentiels appropriés à la justification de la valeur et des composants de l'actif immobilisé.	Non démarrée
22	Systèmes d'information	Recommandation n° 2 (DGFIP) : améliorer la fiabilité et l'adaptabilité des transmissions de données relatives au patrimoine des collectivités. Si nécessaire, modifier le protocole PESv2 pour qu'il prenne en charge l'ensemble de ces informations.	Non démarrée
23	Dispositif de contrôle interne	Recommandation n° 3 (DGCL, DGFIP) : proposer un modèle de convention de transferts de compétences fixant les conséquences financières pour les deux entités, notamment en termes de répartition des coûts de justification de la valeur des actifs transférés.	Non démarrée
24	Systèmes d'information	Recommandation n° 3 (DGFIP) : sécuriser les échanges d'informations entre l'application comptable des ordonnateurs et les applications de la DGFIP, en particulier pour les anciens protocoles d'échange de données, afin de faciliter leur auditabilité.	Non démarrée
25	Dispositif de contrôle interne	Recommandation n° 1 (DGFIP) : prévoir la transmission au comptable public par les services de l'ordonnateur des rapports d'audit interne sur l'organisation et le fonctionnement des régies.	Non démarrée

26	Normes comptables	Recommandation n° 2 (DGFIP) : en vue de la phase de certification expérimentale des comptes (2020-2023), rédiger une fiche présentant les pièces et les outils informatiques disponibles pour vérifier l'apurement des créances des 25 entités participantes jusqu'aux écritures du compte à la Banque de France.	Non démarrée
27	Normes comptables	Recommandation n° 3 (DGFIP) : diffuser une fiche pratique sur la comptabilisation des « autres recettes » en clarifiant la date du fait générateur.	Non démarrée
28	Dispositif de contrôle interne	Recommandation n° 1. (DGFIP) : corriger le guide sur les créances irrécouvrables.	Non démarrée
29	Normes comptables	Recommandation n° 2. (DGFIP - DGCL) : en liaison avec la direction de la sécurité sociale et les payeurs départementaux, identifier les avances comptabilisées à tort en charges par les départements.	Non démarrée
30	Dispositif de contrôle interne	Recommandation n° 3. (DGFIP - DGCL) : en liaison avec la direction de la sécurité sociale, contribuer à renforcer les actions mises en œuvre par la caisse nationale pour limiter les erreurs résiduelles lors de la liquidation du revenu de solidarité active.	Non démarrée
31	Normes comptables	Recommandation n° 4. (DGFIP - DGCL) : préciser, dans une instruction budgétaire et comptable, les modalités de comptabilisation des prestations sociales et de provisionnement pour dépréciation des indus.	Non démarrée
32	Dispositif de contrôle interne	Recommandation n° 1 (DGFIP) : diffuser des modèles de confirmation externe des dettes financières aux collectivités, en favorisant leur usage lors de la procédure d'arrêtés des comptes.	Non démarrée
33	Systèmes d'information	Recommandation n° 3 (DGFIP) : améliorer la traçabilité des opérations de remboursement des emprunts des collectivités en simplifiant le fonctionnement des systèmes d'information associés.	Non démarrée
34	Normes comptables	Recommandation n° 4 (DGFIP) : évaluer l'incidence sur les états financiers des collectivités de la procédure d'avis de règlement utilisée par les comptables publics pour le remboursement d'emprunts.	Non démarrée
35	Dispositif de contrôle interne	Recommandation n° 2 (DGCL, DGFIP) : donner une forme dématérialisée au dossier permanent, selon des délais adaptés à la situation de chaque entité publique locale, pour leur permettre de constituer et de mettre à jour une base de données pérenne relative à leur situation juridique, comptable et financière, dans la perspective de la certification de leurs comptes.	Non démarrée
36	Normes comptables	Recommandation n° 1 : (DGFIP - DGCL) - S'assurer de la mise en œuvre et du respect des dispositions législatives et réglementaires portant sur le transfert effectif des actifs liés aux compétences transférées.	Non démarrée
37	Dispositif de contrôle interne	Recommandation n° 2 : (DGFIP - DGCL) - Décrire, soit dans un référentiel de contrôle interne, soit dans une fiche thématique, la ou les méthodes d'évaluation de la valeur d'utilité et de détermination de la provision à constituer.	Non démarrée
38	Dispositif de contrôle interne	Recommandation n° 4 (DGFIP) : Continuer de proposer, tout au long de la période d'expérimentation, une offre de formation adaptée aux besoins nouveaux qui se dégagent notamment de l'exploitation des rapports de synthèse des audits ciblés.	Non démarrée
39	Normes comptables	Recommandation n° 6 (DGFIP) : modifier les instructions budgétaires et comptables du secteur public local en requérant l'utilisation de comptes de liaison pour traduire les flux réciproques entre des budgets intégrés dans le même périmètre juridique.	Non démarrée

40	Dispositif de contrôle interne	Recommandation n° 8 (DGFIP) : enrichir le programme de travail attendu des comptables publics avant l'émission du visa des comptes de gestion.	Non démarrée
41	Dispositif de contrôle interne	Recommandation n° 1 (DGFIP, DGCL) : élaborer, à l'attention des collectivités bénéficiaires, un référentiel de contrôle interne sur les recettes fiscales, dotations et les participations reçues pour financer des services publics locaux, exposées au risque de non-respect du principe de rattachement des produits à l'exercice concerné.	Non démarrée
42	Normes comptables	Recommandation n° 2 (DGFIP) : mettre à la disposition des collectivités les éléments documentés justifiant les produits fiscaux qui leur sont notifiés afin de leur permettre de vérifier leur exhaustivité et la conformité de leur rattachement à l'exercice selon les normes applicables	Non démarrée
43	Normes comptables	Recommandation n° 3 (DGCL, DGFIP) : mettre à la disposition des collectivités les éléments documentés justifiant les produits des dotations les plus significatives qui leur sont notifiés afin de leur permettre de vérifier leur exhaustivité et la conformité de leur rattachement à l'exercice selon les normes applicables	Non démarrée
44	Systèmes d'information	Recommandation n° 1 (DGFIP) : clarifier le plan comptable de l'instruction M57 pour les comptes encore classés en exceptionnel.	Non démarrée
45	Dispositif de contrôle interne	Recommandation n° 1 (DGFIP) : prévoir d'élaborer un référentiel de contrôle interne sur les stocks « communs ».	Non démarrée
46	Normes comptables	Recommandation n° 2 (DGFIP) : élaborer une fiche pratique sur la correction des écritures comptables de stocks relatives aux opérations d'aménagement.	Non démarrée
47	Normes comptables	Recommandation n° 1 (DGFIP) : faciliter l'identification de l'ensemble des flux de trésorerie de chaque collectivité par un certificateur en prévoyant, à terme, un compte bancaire unique par collectivité.	Non démarrée
48	Systèmes d'information	Recommandation n° 2 (DGFIP) : effectuer une analyse des contrôles généraux informatiques des applications "métier" utilisées par les comptables publics pour le traitement et le contrôle de la trésorerie des collectivités.	Non démarrée
49	Nature des états financiers	Recommandation n° 3 (DGFIP) : évaluer la faisabilité technique de production d'un tableau des flux de trésorerie par collectivité.	Non démarrée
50	Normes comptables	Recommandation n° 4 (DGFIP) : évaluer l'incidence sur les états financiers des collectivités de la procédure d'avis de règlement utilisée par les comptables publics, sans contrepartie identifiée sur leur compte au Trésor.	Non démarrée
51	Dispositif de contrôle interne	Recommandation n° 5 (DGFIP) : effectuer un rapprochement formalisé en fin d'exercice entre le solde du compte de disponibilités de chaque collectivité et le compte Banque de France commun aux collectivités du ressort du comptable public.	Non démarrée
52	Dispositif de contrôle interne	Recommandation n° 6 (DGFIP) : inscrire l'envoi et l'analyse de confirmations externes à la Banque de France dans le dispositif de contrôle interne, en particulier pour le contrôle des accréditations aux comptes du Trésor. Diffuser des modèles de lettres de confirmation externe des établissements de crédit aux collectivités, en favorisant leur usage lors de l'arrêté des comptes.	Non démarrée
53	Systèmes d'information	Recommandation n° 1 (DGFIP) : rapprocher périodiquement les bases de tiers des applications Hélios du comptable public et de gestion financière de l'ordonnateur.	Non démarrée

54	Préparation à la certification	Recommandation n° 2 (DGFIP, DGCL) : Procéder aux changements législatifs et réglementaires nécessaires à la démarche de certification des comptes des collectivités territoriales	Non démarrée
55	Dispositif de contrôle interne	Recommandation n° 3 (DGFIP) : Enrichir les contrôles comptables automatisés au regard des constats de l'expérimentation. Communiquer formellement leurs résultats à l'ordonnateur avec les réserves probables associées	Non démarrée
56	Préparation à la certification	Recommandation n° 4 (DGFIP) : Proposer un modèle de rapport de gestion adapté aux entités publiques locales, notamment dans le cadre du compte financier unique	Non démarrée
57	Dispositif de contrôle interne	Recommandation n° 1 (DGFIP) : Améliorer la traçabilité du contrôle hiérarchisé de la paie effectué par les comptables publics. Informers les ordonnateurs des thèmes de contrôle, en particulier lorsqu'ils ne sont pas mis en œuvre par le comptable public	Non démarrée
58	Dispositif de contrôle interne	Recommandation n° 2 (DGFIP) : En vertu du droit d'alerte rappelé dans l'instruction n° 10-020-M0 du 6 août 2010, sensibiliser les ordonnateurs au respect de la réglementation en matière d'attribution des éléments variables de rémunération. Adapter la nature des contrôles du comptable public à cet effet et le mode de communication à l'ordonnateur des anomalies identifiées	Non démarrée
59	Normes comptables	Recommandation n° 1 (DGFIP) : S'assurer de la mise à disposition des collectivités des éléments documentés justifiant la recette de taxe d'aménagement qui leur est versée afin de leur permettre de vérifier son exactitude	Non démarrée
60	Normes comptables	Recommandation n° 2 (DGFIP, DGCL) : définir la méthode de corrections des erreurs, de changements de méthode comptable et d'estimation comptable pour les activités de service public industriel et commercial	Non démarrée
61	Normes comptables	Recommandation n° 1 (DGFIP, DGCL) : Harmoniser les dispositions législatives et réglementaires applicables en matière de constitution de provisions pour risques et charges et de possibilités de neutralisation budgétaire, entre les différentes catégories de collectivités territoriales	Non démarrée
62	Normes comptables	Recommandation n° 1 (DGFIP, DGCL) : Préciser, dans la prochaine version de l'instruction budgétaire et comptable M57 et dans le prolongement de la norme n° 12 du futur recueil des normes des entités publiques locales, la définition des dispositifs d'intervention pour compte de tiers en objectivant les critères constitutifs de l'absence de marge d'appréciation et celui de la présence d'un tiers bénéficiaire. Actualiser, le cas échéant, le plan comptable de l'instruction M57 et la note d'information du 11 février 2015 associée.	Non démarrée
63	Normes comptables	Recommandation n° 2 (DGFIP, DGCL) : Évaluer, dans le cas spécifique des fonds européens structurels et d'investissement, l'intérêt d'une distinction entre opérations pour compte de tiers et opérations d'intervention pour compte de tiers et ses conséquences comptables	Non démarrée
64	Normes comptables	Recommandation n° 3 (DGFIP, DGCL) : Harmoniser dès à présent, ou à défaut à l'occasion de la nouvelle programmation 2021-2027, le traitement comptable entre les fonds européens structurels et d'investissement dont l'État est autorité de gestion ou délégataire et ceux dont les régions et départements sont autorité de gestion, délégataire ou organisme intermédiaire.	Non démarrée

Source : Cour des comptes, d'après les réponses de la DGFIP et de la DGCL

## Annexe n° 9 : le rôle du comité d'audit dans les entités d'intérêt public

Dans les « entités d'intérêt public » (EIP), le comité d'audit suit le processus d'élaboration de l'information financière.

Agissant sous la responsabilité de l'organe chargé de l'administration, il supervise le processus d'élaboration de l'information financière et, le cas échéant, formule des recommandations pour en garantir l'intégrité. Il vérifie l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, ainsi que, le cas échéant, de l'audit interne en ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière, sans pour autant porter atteinte à l'indépendance de cet autre organe de contrôle.

Le comité d'audit est aussi impliqué dans la relation avec les commissaires aux comptes. Ainsi, il émet une recommandation sur le choix des commissaires aux comptes proposés à la désignation par l'organe compétent. Il approuve aussi la fourniture, par le commissaire aux comptes, de services autres que la certification des comptes, en s'assurant notamment que ces services ne sont pas interdits.

Il a aussi un rôle de contrôle des honoraires du commissaire aux comptes. Lorsque les honoraires totaux reçus d'une EIP représentent, pendant les trois derniers exercices consécutifs, plus de 15 % du total des honoraires reçus par le commissaire aux comptes ou le cabinet d'audit, ce dernier en informe le comité d'audit et analyse avec lui les risques pesant sur son indépendance et les mesures de sauvegarde appliquées pour atténuer ces risques. Le comité d'audit examine si la mission devrait être soumise à un examen de contrôle qualité de la mission par un autre commissaire aux comptes ou cabinet d'audit avant la publication du rapport d'audit. Si la situation persiste, le comité d'audit décide si le commissaire aux comptes ou le cabinet d'audit peut continuer à effectuer ce contrôle pendant une période supplémentaire, qui ne peut excéder deux ans.

Enfin, durant la mission du commissaire aux comptes, le comité d'audit suit la réalisation par de la mission d'audit. Il tient compte des constatations et conclusions des organismes de contrôle des commissaires aux comptes. Il s'assure du respect par le commissaire aux comptes des conditions d'indépendance. Il rend compte des résultats de la mission de certification des comptes, de la manière dont cette mission a contribué à l'intégrité de l'information financière et du rôle qu'il a joué dans ce processus. Il l'informe sans délai de toute difficulté rencontrée. Il rend également compte régulièrement à l'organe collégial chargé de l'administration de l'exercice de ses missions.

## **Annexe n° 10 : le cadre normatif des opinions des commissaires aux comptes**

Les conclusions du commissaire aux comptes sont régies par la norme d'exercice professionnelle (NEP) 700. Selon cette norme, le commissaire aux comptes peut conclure son audit en formulant :

- une certification sans réserve lorsque l'audit des comptes lui a permis d'obtenir l'assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit et qualifiée par convention d'assurance raisonnable, que les comptes pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. Le commissaire aux comptes déclare alors que les comptes annuels sur lesquels porte le rapport sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de l'exercice ;
- une certification avec réserve pour désaccord lorsqu'il a identifié au cours de son audit des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées, dès lors que les incidences sur les comptes des anomalies significatives sont clairement circonscrites et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause ;
- une certification avec réserve pour limitation, lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes, dès lors que les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux sont clairement circonscrites et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause ;
- un refus de certifier pour désaccord, lorsqu'il a détecté au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées, dès lors que les incidences sur les comptes des anomalies significatives ne peuvent être clairement circonscrites, ou que la formulation d'une réserve ne serait pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause ;
- une impossibilité de certifier lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes et que les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites, ou que la formulation d'une réserve ne serait pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause. Il peut également formuler une impossibilité de certifier lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites.

## Annexe n° 11 : données de parangonnage

### A- Le cas du Royaume-Uni, à travers l'exemple de la ville de Birmingham

#### Structuration

- Nombre d'habitants : 1 141 400 hab.
- Total bilan : 6 726,7 M£
- Total dettes financières : 3 438,6 M£
- Dont dettes obligataires : 484 M£
- Charges de fonctionnement : 3 112,2 M£

#### Identité du producteur des comptes

Le directeur financier de la collectivité est responsable de la préparation des états financiers de Birmingham, conformément aux pratiques énoncées dans le code rédigé par le CIPFA (équivalent de l'Ordre des experts-comptables) / LASSAC (équivalent écossais)<sup>163</sup>.

#### Responsabilité du producteur des comptes

Selon le « *council accounts – a guide to your rights* » rédigé par le *National audit office* (NAO<sup>164</sup>), l'auditeur externe peut demander un contrôle judiciaire sur toute décision ou tout manquement de la collectivité qui affecterait les comptes de l'entité publique locale. Le contrôle judiciaire est couvert par l'article 31 de la loi de 2014. La collectivité assume généralement ses propres frais et ceux de l'auditeur externe pour traiter les questions et les objections soulevées par le contrôleur judiciaire.

#### Référentiel de production des comptes

Le référentiel comptable suit les normes IFRS, moyennant quelques adaptations. Le référentiel du Royaume-Uni applicable aux collectivités locales est le *Code of practice on local authority accounting in the United Kingdom*. Ce code a été préparé, mis à jour et élaboré par le comité CIPFA/LASSAC, sous la supervision du *Financial Advisory Board*.

#### Périmètre des états financiers

Le périmètre de consolidation comprend toutes les entités que la municipalité contrôle à 100% ou conjointement avec d'autres collectivités ou entreprises.

#### Forme et publicité des états financiers

Les états financiers (bilan, compte de résultat, tableau de flux de trésorerie, annexes) doivent être publiés sur le site web de la collectivité d'ici le 31 juillet, ou le 30 septembre pour les collectivités locales dont le total des charges, d'une part, et le total des produits, d'autre part, ne dépassent pas respectivement 6,5 M£ (« petites entités »).

<sup>163</sup> Partenariat entre CIPFA (*The chartered institute of public finance and accountancy – England, Northern Ireland, and Wales*) et LASSAC (*Local authority accounts advisory committee – Scotland*).

<sup>164</sup> Le NAO a pour mission de rendre compte de ses audits sur l'utilisation des deniers publics par les collectivités locales au Parlement. Il aide les gestionnaires de la fonction publique à améliorer les performances et prestations de services.

Seules les entités présentant un total des charges et des produits ne dépassant pas respectivement 25 000 livres sont dispensées de publication mais doivent tenir les informations requises à disposition.

Les états financiers peuvent, pour les petites entités, revêtir une forme très simplifiée (journal de caisse assorti d'un inventaire comptable).

### *Identité du contrôleur des comptes*

La loi du 30 janvier 2014 (*Local and Accountability Act*) sur l'audit et la responsabilité locale impose que l'audit des comptes publics locaux soit réalisé par des auditeurs et cabinets privés (experts-comptables ou cabinets spécialisés dans les finances et la gestion des collectivités). Les collectivités locales sélectionnent elles-mêmes leurs auditeurs par appel d'offres, après consultation du NAO. Elles peuvent avoir recours à des nominations conjointes (par exemple s'il existe des accords entre collectivités locales voisines) ou sectorielles.

Le NAO et le contrôleur-auditeur général (voir *infra*), autorités publiques, définissent les règles d'audit, donnent les directives, surveillent, et émettent un avis sur les nominations, les révocations et tarifications des auditeurs locaux.

La loi de 2014 précise par ailleurs que les organismes dont les ressources n'excèdent pas 25 000 £ ne font pas l'objet d'un audit externe annuel, mais sont soumis à des exigences de transparences accrues.

Dans l'exercice de ses fonctions, l'auditeur local effectue un audit exclusivement comptable. Il ne réalise donc pas un audit de performance, mais s'assure de la conformité réglementaire des comptes publics locaux. Il émet une opinion sur les comptes en indiquant s'ils donnent une image fidèle de la situation financière de la collectivité et s'ils ont été établis conformément aux lois et règlements. On parle d'assurance raisonnable pour les collectivités de grande et moyenne taille. En revanche, l'opinion émise dans les collectivités locales de petite taille (< 6,5 M£ de produits et de charges) correspond à une assurance limitée.

L'entité de petite taille peut choisir d'opter pour la formule la plus exigeante. Chaque collectivité peut choisir de nommer un ou plusieurs professionnels du chiffre.

Un comité d'audit doit être constitué pour veiller à l'indépendance des professionnels retenus.

En sus des auditeurs externes, la loi n° 234 de 2015 pose le principe d'un contrôle et d'un audit internes.

### *Rémunération du contrôleur des comptes*

Les honoraires d'audit sont assumés par les collectivités. La nomination de l'auditeur intervient pour un mandat d'une durée maximale de cinq ans.

### *Responsabilité du contrôleur des comptes*

Le NAO offre une indemnité si l'auditeur externe doit faire face à des litiges vis-à-vis de la collectivité. Toutefois, l'auditeur externe doit assumer lui-même les coûts de toute conséquence résultant de l'exercice de ses fonctions.

En particulier, l'auditeur externe qui commettrait une négligence ou une irrégularité dans l'exercice de ses fonctions peut conclure un accord, sous contrôle du comité d'audit et avec la collectivité, conduisant à ce que les honoraires dus ne soient pas intégralement réglés.

### *Référentiel de contrôle des comptes*

Dans l'exercice de leurs fonctions en ce qui concerne les états financiers, les auditeurs locaux se conforment aux normes d'audit ISA UK, ainsi qu'aux autres directives pertinentes publiées par le *Financial Reporting Council*, le C&GA et le NAO.

Le C&GA (*Comptroller and auditor general*) du Royaume-Uni est le responsable gouvernemental chargé de superviser la qualité de la comptabilité publique et des rapports financiers. Il a la responsabilité de préparer, publier et tenir à jour le code de pratiques d'audit qui définit le rôle des auditeurs locaux, et de produire des directives auxquelles les contrôleurs locaux ne peuvent se soustraire. Il est désigné par la Chambre des communes.

Le NAO a publié le code d'audit<sup>165</sup> que doivent suivre les cabinets privés dans leur mission de contrôle externe des comptes publics locaux. Pour les collectivités de petite taille, le contrôleur externe applique les procédures spécifiques prévues dans les « *guidance to auditors* » fournies par le NAO.

### *Forme et publicité du rapport d'audit*

Au terme de leur mission, les auditeurs publient les éléments suivants :

- un rapport « *To those charged with the governance* » : le code demande aux auditeurs de communiquer les résultats de leur audit aux responsables de la gouvernance selon les exigences de la norme ISA UK 260. Dans la mesure du possible, ce rapport devrait être publié sous la forme d'un document couvrant tous les travaux et responsabilités de l'auditeur ;
- un rapport d'audit, recensant l'opinion sur les états financiers et une conclusion sur la question suivante : l'organisme audité a-t-il mis en place des dispositions appropriées pour garantir l'économie, l'efficacité et l'efficacité de son utilisation des ressources ?
- un certificat attestant que l'audit des comptes a été effectué conformément aux exigences légales ;
- un rapport d'intérêt public, rendu public sur le site de la collectivité<sup>166</sup> : également dénommé rapport spécial, il recense les éventuels points litigieux des comptes que l'auditeur souhaite mettre en avant.

Dans les petites collectivités, l'auditeur fournit un rapport d'examen limité et un certificat attestant que l'audit du rapport annuel a été réalisé conformément aux exigences légales.

---

<sup>165</sup> *Final Code of Audit Practice* – par le NAO (avril 2015).

<sup>166</sup> Loi de 2014 sur le contrôle et la responsabilité locale, Annexe n 7- 1[4].

## B- Le cas de l'Espagne, à travers la communauté autonome de Castille et Léon

### Structuration de la communauté autonome de Castille et Léon

- Nombre d'habitants : 2,6 millions d'hab.
- Total bilan : 15,6 Md€
- Total dettes financières : 12,5 Md€
- Dont dettes obligataires : 3,4 Md€
- Charges de fonctionnement : 12,6 Md€

### *Identité du producteur des comptes*

Selon l'article 212 du décret-loi royal 2/2004, les comptes des entités publiques locales pour l'exercice N doivent être rendus par leur président avant le 15 mai N+1.

Les comptes annuels établis par l'inspection générale (c'est-à-dire un service dédié, au sein de chaque entité publique locale) doivent être rendus avant le 1<sup>er</sup> juin à la commission spéciale chargée des comptes, constituée des différents groupes politiques. Le compte général doit être approuvé par l'assemblée plénière avant le 1<sup>er</sup> octobre et transmis à la Cour des comptes.

Les entités de la communauté de Castille-et-Léon les déposent auprès de la chambre régionale des comptes (*Consejo de cuentas de Castilla y Leon*) et de la Cour des comptes (tribunal de *cuentas*).

Le ministère régional de l'économie et des finances (*Consejero de economía y hacienda*), en vertu de la loi régionale 7-1986, a pour mission d'administrer, gérer et recouvrer, de mandater les paiements proposés par le président du conseil de la communauté. Il tient la comptabilité en cours d'exercice, diligente les inventaires et fournit toutes les données nécessaires à la présentation des états financiers à l'inspection générale.

### *Responsabilité du producteur des comptes*

L'article 187 de la loi 7-1986 susvisée prévoit que les autorités politiques comme les fonctionnaires de la communauté autonome qui « adoptent des décisions ou réalisent des actes » contraires aux règles de gestion publique établies par la loi sont tenus d'indemniser le ministère de l'économie et des finances régional des préjudices subis, indépendamment des responsabilités pénales et disciplinaires encourues.

Cette responsabilité est recherchée au cours d'un procès administratif, sans préjudice des compétences propres à la Cour des comptes. Cette dernière décide d'une éventuelle action judiciaire à engager.

### *Référentiel comptable*

Le décret-loi royal 2/2004 dispose que le ministère de l'économie, par le biais de l'inspection générale d'État, approuve les normes comptables générales vers lesquelles doivent converger le secteur public local, le plan comptable général du secteur public, la trame des états, la structure et la documentation des comptes publics.

Il doit toutefois suivre les grands principes de la comptabilité publique édictés par la commission des principes et normes comptables du royaume (image fidèle, entité comptable avec personnalité juridique et budget propre, continuité de service, permanence des méthodes, etc.). La normalisation comptable du secteur public en Espagne s'inspire des normes applicables aux entreprises, d'une part, et se rapproche des IPSAS, d'autre part.

#### *Périmètre des états financiers*

Le décret-loi royal 2/2004 prévoit que le compte général est constitué de l'entité elle-même, des organismes autonomes relevant de l'entité et des sociétés commerciales dont le capital est entièrement détenu par l'entité.

#### *Forme et publicité des états financiers*

Les comptes annuels de la communauté comprennent le bilan, le compte de résultat, l'état d'exécution budgétaire et l'annexe. L'annexe enrichit et commente l'information contenue dans le bilan, le compte de résultat et l'état d'exécution budgétaire.

Le décret-loi royal 2/2004 fait obligation à l'entité publique locale de rendre public son compte général et le rapport de la commission spéciale chargée des comptes dans un délai de quinze jours suivant le dépôt des comptes par l'inspection générale.

#### *Identité du contrôleur des comptes*

La Cour des comptes est chargée du contrôle économique et budgétaire des communautés autonomes, en vertu de la Constitution espagnole (articles 136 et 153). Les objectifs de ce contrôle annuel sont à la fois comptables (vérification des comptes) et budgétaires (respect des objectifs de stabilité budgétaire, de gestion des fonds publics, etc.). Selon R. Chouvel, le contrôle des comptes des collectivités du bloc municipal n'est pas systématique<sup>167</sup>.

La Cour des comptes peut assurer elle-même ou déléguer le contrôle à la chambre régionale des comptes. Lorsque les contrôles sont exercés par la Cour, la périodicité des contrôles n'est pas annuelle (une collectivité peut ne pas être contrôlée pendant cinq années consécutives) et ils sont concentrés sur les collectivités les plus importantes (municipalités de plus de 100 000 habitants).

Douze communautés autonomes sur dix-sept ont, en sus, constitué un organisme régional chargé du contrôle externe (ORCE), dont les membres sont nommés par le conseil régional. Ils peuvent avoir recours à des cabinets d'audit privés en appui de leur mission<sup>168</sup>, alors que tel n'est pas le cas pour la Cour des comptes. Les organismes régionaux chargés du contrôle externe n'ont pas de compétence juridictionnelle, sauf si la Cour des comptes décide de leur déléguer cette compétence.

L'objet du contrôle est d'émettre une opinion sur la fiabilité et l'exactitude du compte général de la communauté. Il s'agit de s'assurer que le compte général respecte les normes applicables, tant en termes de structure que de contenu, et les critères d'agrégation ou de consolidation adoptés par la communauté. Il s'agit également de vérifier que les comptes des entités du périmètre sont présentés selon les principes et normes du plan général de la comptabilité publique. L'analyse de l'information financière issue des comptes des fondations et entreprises publiques fait également partie des diligences attendues.

<sup>167</sup> Seules 10 % des collectivités du bloc municipal donneraient lieu à des vérifications par les ISC/IRC.

<sup>168</sup> En Navarre, l'ORCE confie à des auditeurs privés (KPMG, notamment) des travaux de contrôle pouvant porter sur des communes dépassant le seuil de 9000 habitants (seuil de 8 000 habitants en Aragon et de 30 000 habitants dans la communauté valencienne).

Enfin, certaines entités incluses dans le périmètre du compte général de la communauté donnent lieu à une certification par un cabinet d'audit privé, en particulier les entreprises publiques.

#### *Rémunération du contrôleur des comptes*

La Cour des comptes est financée sur fonds d'État. L'inspection générale et la chambre régionale des comptes sont financées sur fonds régionaux. Ils disposent chacun d'une administration propre.

Lorsque l'ORCE a recours à des cabinets d'audit privés, elle les finance sur le budget qui lui est alloué.

#### *Responsabilité du contrôleur des comptes*

Les textes ne prévoient pas de responsabilités spécifiques pour les contrôleurs des comptes. Le droit général de la fonction publique a vocation à s'appliquer. La loi d'État 7/1988 prévoit une responsabilité disciplinaire spécifique pour les membres de la Cour des comptes, notamment en cas de violation du secret professionnel, et ce indépendamment des éventuelles conséquences pénales.

### **Référentiels de contrôle des comptes**

#### *Cour des comptes*

Les normes de contrôle de la Cour des comptes, adoptées en séance plénière du 23 décembre 2013, donnent un cadre aux missions exercées par la Cour. Ce recueil est structuré autour de la définition des différents types de contrôles, du personnel participant aux contrôles, et organise les étapes de planification, d'exécution de la mission, et de présentation des résultats (notamment, forme du rapport). Les normes ISSAI-ES, dérivées des ISSAI, elles-mêmes inspirées des normes ISA, sont d'application plus concrète.

La norme ISSAI-ES 200 précise qu'un jeu complet de comptes d'une entité du secteur public doit comprendre bilan, compte de résultat, annexe, tableau de variation du patrimoine net, tableau de flux de trésorerie, état d'exécution budgétaire. Le périmètre des investigations s'étend clairement à l'exécution budgétaire.

#### *Chambre régionale des comptes*

Selon l'article 6 de la loi 2/2002 relative au fonctionnement de la chambre régionale des comptes, les techniques de contrôle doivent retenir des critères et méthodes homogènes avec ceux de la Cour des comptes. De façon complémentaire, ladite loi prévoit que la chambre régionale des comptes analyse aussi l'efficacité des systèmes de contrôle de légalité et de régularité internes, évaluant les structures et procédures de gestion économique et financière.

Les normes espagnoles reprennent les ISA et les adaptent marginalement, le cas échéant.

#### *Forme et publicité du rapport d'audit*

Les rapports de la chambre régionale des comptes sont rendus publics sur son site internet et, obligatoirement, au journal officiel régional (loi régionale 2/2002, article 14). Ils portent tant sur la certification des comptes que sur l'exécution budgétaire.

## C- Le cas de l'Italie, à travers la ville de Serramana

### Structuration de la ville de Serramana

- Nombre d'habitants : 9 181 hab.
- Total bilan : 43,5 M€
- Total dettes financières : 0,6 M€
- Charges de fonctionnement : 8,1 M€

### *Identité du producteur des comptes*

Selon l'article 208 du TUEL<sup>169</sup>, la loi nationale régissant l'organisation administrative locale, les collectivités territoriales disposent d'un service de trésorerie confié à une banque habilitée à exercer les opérations liées à la gestion financière de la collectivité locale, notamment la perception des recettes, le paiement des dépenses, la conservation des valeurs pour les communes chefs-lieux de provinces, provinces et métropoles. Pour les entités plus petites, une société anonyme ou des tiers désignés par la loi peuvent suffire.

La nomination du service de trésorerie doit être approuvée par le conseil exécutif de l'organisme. Un même service de trésorerie peut gérer les comptes de plusieurs collectivités.

Selon l'article 18 du décret-loi du 23 juin 2011<sup>170</sup>, les autorités locales approuvent au plus tard le 31 décembre le budget de l'année suivante. Les états financiers établis par la commune sont approuvés le 30 avril de l'année suivante pour les comptes individuels, et le 30 juin pour les comptes consolidés.

### *Responsabilité du producteur des comptes*

Selon l'article 93 du TUEL, le trésorier et tout autre comptable qui a le traitement de l'argent public ou qui est en charge de la gestion des actifs des collectivités locales, ainsi que ceux qui ingèrent les fonctions assignées à ces agents sont responsables de leur gestion et sont soumis à la compétence de la Cour des comptes.

L'action en responsabilité pour tout dommage causé à la municipalité ou à des tiers est prescrite en cinq ans à compter de la commission des faits. La responsabilité des administrateurs et des employés des municipalités et des provinces est personnelle.

Selon l'article 211 du TUEL, le trésorier est tenu d'une responsabilité spécifique pour tout dommage causé à la collectivité qui le mandate ou à des tiers. Il est responsable de tous les dépôts dont il a la charge.

<sup>169</sup> <https://www.altalex.com/documents/news/2014/12/12/ordinamento-finanziario-e-contabile-tesoreria#titolo>.

<sup>170</sup> <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legislativo:2011;118>.

### *Référentiel de production des comptes*

Les normes comptables sont édictées par le décret-loi du 23 juin 2011. Les principes comptables définis sont adaptés au secteur public local ou renvoient, le cas échéant, aux normes comptables italiennes dites OIC<sup>171</sup>.

Les principes du coût historique et de rattachement des charges et des produits y sont rappelés.

### *Périmètre des états financiers*

Selon l'article 11 bis du décret-loi du 23 juin 2011, les états financiers consolidés regroupent les comptes de la collectivité, des organismes contrôlés, des sociétés et filiales détenues par la collectivité, quel que soit leur forme juridique et leur activité.

### *Forme et publicité des états financiers*

Les comptes de Serramanna ont été établis dans une forme simplifiée, s'agissant du compte de résultat, qui ne respecte pas tous les principes de la comptabilité financière et des écritures de rattachement à l'exercice. L'auditeur met d'ailleurs en garde la commune sur les risques de divergence entre le résultat économique issu du compte de résultat et le résultat au bilan.

Selon l'article 11 du décret-loi du 23 juin 2011, les administrations publiques établissent un rapport simplifié pour le citoyen, à publier sur leur site internet, contenant une présentation sommaire des données du bilan, avec une mise en évidence des ressources financières et humaines, les résultats obtenus, la qualité des services publics fournis aux citoyens, ainsi que tout écart entre le budget standard et réel.

En outre, le trésorier rend à l'autorité locale, dans les trente jours suivant la fin de l'exercice et en vertu de l'article 226 du TUEL, le compte rendu de sa gestion de la trésorerie et l'envoi à la section judiciaire compétente de la Cour des comptes dans les soixante jours suivant l'approbation du compte rendu par l'autorité locale.

### *Identité du contrôleur des comptes*

Selon l'article 36 de la loi régionale du 04/02/2016, les contrôleurs des comptes des autorités locales sont nommés par les conseils municipaux, provinciaux et métropolitains par tirage au sort public (décret de 2012, article 5) effectué en préfecture sur une liste composée de trois à cinq commissaires aux comptes, inscrits sur demande (trois noms pour les municipalités de moins de 15 000 habitants, et cinq noms pour les autres). Ces derniers doivent avoir une qualification professionnelle spécifique dans le domaine de la comptabilité publique et de la gestion économique et financière des autorités publiques locales<sup>172</sup>.

---

<sup>171</sup> L'organisme italien de comptabilité est le normalisateur comptable (et reconnu en tant que tel par la loi du 11 août 2014) réunissant profession comptable et entreprises avec le soutien des ministères de la Justice, de l'Économie et des finances.

<sup>172</sup> Cours et séminaires organisés par le ministère de l'Intérieur. Les réviseurs sont inscrits sur une liste régionalisée qui comporte trois catégories (décret du 15 février 2012 : ancienneté de 2 à 5 ans pour les communes de moins de 5000 habitants ; ancienneté de cinq à dix ans, à condition de justifier d'une mission d'audit local au cours des trois dernières années, pour les communes dont le nombre d'habitants est compris entre 5 000 et 15 000 ; ancienneté supérieure à dix ans et justification d'au moins deux missions d'audit local au cours des trois dernières années s'agissant des communes de plus de 15 000 habitants.

Le mandat de trois ans, renouvelable une fois, est conféré à :

- trois contrôleurs pour les municipalités de plus de 15 000 habitants (l'un inscrit comme commissaire aux comptes, le second comme expert-comptable titulaire d'un diplôme en économie et le troisième comme expert-comptable) ;
- un unique contrôleur pour les municipalités de moins de 15 000 habitants (c'est le cas de la commune de Serramanna).

Seules certaines collectivités à statut spécial choisissent leurs contrôleurs sur appel d'offres. Enfin, le nombre de mandats dans des entités publiques locales est limité par la loi à huit<sup>173</sup>.

Le collège des commissaires aux comptes doit détecter les irrégularités comptables et anomalies de gestion graves et suggérer des mesures correctives à la collectivité. Il a également une mission de certification, car il formule une opinion sur la régularité des comptes à la fin de son rapport.

### *La Cour des comptes et les chambres régionales des comptes*

Selon l'article 148 du TUEL, la Cour des comptes, institution juridictionnelle avec autonomie financière, exerce un contrôle externe de la gestion des collectivités locales. Les sections régionales de la Cour des comptes appartiennent pleinement à la structure de la Cour des comptes et ne bénéficient d'aucune autonomie.

Selon l'article 148 (4) du TUEL, les sections régionales de la Cour des comptes, sur une base annuelle et dans le cadre du contrôle de la légalité et de la régularité de la gestion, vérifient le fonctionnement des contrôles internes afin de se conformer aux règles comptables et à l'équilibre budgétaire de chaque autorité locale. Le maire d'une commune de plus de 15 000 habitants, ou le président d'une province, envoie chaque année à la section régionale de la Cour des comptes un rapport sur le système de contrôle interne. Le rapport est également envoyé au maire ou au conseil provincial.

Le ministère de l'Économie et des finances et le Département de la comptabilité générale de l'État peuvent également diligenter des contrôles sur la régularité de la gestion si une entité publique locale présente une situation de déséquilibre financier lié aux indicateurs suivants : déséquilibre bilanciel, gestion anormale des comptes de tiers, dépenses injustifiées par les organes politiques institutionnels.

### *Rémunération du contrôleur des comptes*

Selon l'article 241 du TUEL, les plafonds de la rémunération de base due aux commissaires aux comptes sont déterminés par décret, actualisés tous les trois ans. La rémunération de base est déterminée en fonction de la classe démographique et des coûts de fonctionnement et d'investissement des collectivités locales. Cette rémunération peut être augmentée par l'autorité locale jusqu'à la limite maximale de 20 % en fonction des tâches supplémentaires qui lui ont été attribuées.

---

<sup>173</sup> Pas plus de quatre dans les communes de plus de 5 000 habitants, pas plus de trois dans les communes de 5 000 à 10 000 habitants, pas plus d'un dans les communes supérieures à 100 000 habitants.

### *Responsabilité du contrôleur des comptes*

Selon l'article 240 du TUEL, les auditeurs sont responsables du contenu de leur rapport de contrôle et doivent garder confidentiels les faits et les documents qu'on leur a communiqués.

Les membres du conseil des comptables et des comptables agréés sont également tenus d'une responsabilité disciplinaire (voir décret-loi du 28 juin 2005, titre V).

### *Référentiels de contrôle des comptes*

Le contrôle des comptes est réalisé selon les normes ISA et des normes spécifiques au secteur public : le conseil national des comptables et comptables agréés a établi un guide de principes et normes spécifiques aux entités publiques locales<sup>174</sup>.

Les missions du collège des vérificateurs dépassent la simple certification. L'organe supervise la régularité comptable, financière et économique de la gestion en ce qui concerne les produits, les charges, l'activité contractuelle, l'administration d'actifs, l'exhaustivité de la documentation, la conformité fiscale et la comptabilité, notamment au moyen de techniques d'échantillonnage justifiées.

Ainsi, l'article 239 du TUEL prévoit qu'une opinion soit formulée sur :

- les instruments de planification économique et financière ;
- la proposition de budget et les changements budgétaires ;
- la façon dont les services sont gérés, assortie de propositions visant à mettre en place ou à participer à des organismes externes ;
- les propositions d'utilisation de la dette ;
- les propositions d'utilisation d'instruments de financement innovants, conformément aux règles de l'État existantes ;
- les propositions de reconnaissance des dettes et de transactions hors bilan ;
- les propositions de règlement comptable et financier et de traitement des impôts locaux.

### *Forme et publicité du rapport d'audit*

Le rapport d'audit contient l'attestation de la régularité du rapport des comptes annuels émis par la collectivité (*rendiconto*) ainsi que les constatations, considérations et propositions visant à atteindre l'efficacité, la productivité et la rentabilité de la gestion. Il expose également au conseil exécutif les graves irrégularités de gestion (dans ce cas, un rapport contextuel est émis aux tribunaux compétents où des hypothèses de responsabilité sont faites).

L'article 31 de la loi du 14 mars 2013 prévoit que les « conclusions non transposées » des organes de contrôle interne, des organes d'audit administratif et comptable et de toutes les observations ultérieures de la Cour des comptes concernant l'organisation et l'activité de l'administration soient rendues publiques.

Le rapport du professionnel des comptes est systématiquement transmis à la section régionale de la Cour des comptes, en tant que document clé pour l'exercice du contrôle de la gestion par la CRC. Seuls les rapports des CRC sont obligatoirement publiés sur le site de la Cour des comptes.

---

<sup>174</sup> Cf. « *Principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali* » (principes de surveillance et de contrôle de l'organisme d'audit des collectivités locales).

## D- Le cas du Portugal, à travers la ville de Bragance

### Structuration de la ville de Bragance

- Nombre d'habitants : 35 341 habitants
- Total bilan (consolidé) : 230,3 M€
- Total dettes financières : 3,6 M€
- Charges de fonctionnement : 31,8 M€

### *Identité du producteur des comptes*

Selon l'article 76 de la loi n° 73/2013, les comptes individuels sont préparés par l'organe exécutif et sont examinés par l'organe délibérant (l'assemblée municipale) au cours du mois d'avril N+1. Les comptes consolidés sont préparés et approuvés par l'organe exécutif et soumis à l'organe délibérant en juin N+1.

Selon le plan comptable des autorités publiques locales (POCAL, article 2.9.10.1.13), l'entité publique locale est chargée de l'établissement des comptes, mais un trésorier encaisse et décaisse pour le compte de la collectivité. Il est directement responsable devant l'organe exécutif de tous les montants qui lui sont confiés, et les autres employés et agents en service au trésor sont responsables devant le trésorier respectif de leurs actes et omissions.

Les comptes sont déposés annuellement à la Cour des comptes.

### *Responsabilité du producteur des comptes*

Selon l'article 78 de la loi 73/2013, en cas de non-respect de leurs obligations déclaratives prévues dans cet article par les autorités locales avec les (dépôt à la direction générale des collectivités locales de comptes annuels approuvés, notamment), ou de non-respect des délais, 10 % des douzièmes versés au titre des transferts courants dans le mois suivant la non-conformité sont conservés par l'État.

### *Référentiel de production des comptes*

Le plan officiel de comptabilité des pouvoirs locaux, POCAL, est obligatoire pour toutes les collectivités locales et entités similaires. Il reprend les principes d'une comptabilité d'engagement. La CNC<sup>175</sup> (*Comissao de normalização contabilística*) est l'organisme responsable de l'établissement des normes comptables au Portugal pour les entités publiques et privées. Les entités publiques appliquent le SNCP (système de normalisation comptable publique). La CNC s'assure que les procédures comptables soient harmonisées avec les normes européennes et internationales de même nature. Elle a également pour vocation de contrôler l'application par toutes les entités des normes comptables.

### *Périmètre des états financiers*

Selon l'article 75 de la loi 73/2013, les communes présentent des comptes consolidés avec les entités détenues et leurs participations. Les entreprises locales doivent également être intégrées au prorata de la participation détenue par la commune. Le rapport sur les comptes consolidés comprend le rapport de gestion et, notamment, un tableau de flux de trésorerie consolidé.

Les comptes consolidés et individuels de la municipalité de Bragance sont présentés dans deux rapports distincts.

<sup>175</sup> <http://www.cnc.min-financas.pt/sobre.html>

### *Forme et publicité des états financiers*

Les autorités locales publient dans les trente jours qui suivent l'approbation des comptes les documents suivants : le plan d'investissement pluriannuel, le budget, le tableau de flux de trésorerie, le bilan, le compte de résultat et le rapport de gestion.

Les états financiers de Bragance contiennent des éléments d'analyse budgétaire, un tableau de flux de trésorerie, le bilan, compte de résultat et de nombreuses annexes avec des parties littéraires.

### *Identité du contrôleur des comptes*

Selon l'article 77 de la loi n° 73/2013, le commissaire aux comptes chargé de la certification légale des comptes est nommé par l'organe exécutif.

Le certificateur privé qui audite annuellement les comptes de la municipalité réalise un contrôle comptable et un contrôle de régularité. Il émet un avis sur les comptes de la municipalité, portant sur l'exécution du budget, sur le bilan et compte de résultat individuel et consolidé et sur les annexes.

L'article 11-6 du règlement n° 1 / 2014 du CMVM précise qu'une mission d'audit réalisée par un commissaire au compte ne peut excéder sept ans à compter de sa nomination. La mission d'audit peut ensuite être reconduite au plus tôt trois ans après la cessation de service.

### *Rémunération du contrôleur des comptes*

Le cabinet d'audit est rémunéré par la collectivité.

### *Responsabilité du contrôleur des comptes*

Le règlement disciplinaire prévoit la responsabilité disciplinaire du certificateur<sup>176</sup>. Les sanctions peuvent être les suivantes : l'avertissement, une amende de 1 000 à 10 000 euros, une suspension de trente jours à cinq ans, ou la radiation.

### *Référentiels de contrôle des comptes*

Le contrôle des comptes est réalisé suivant les normes ISA.

### *Forme et publicité du rapport d'audit*

Le commissaire aux comptes rédige deux rapports de certification distincts pour les comptes individuels et les comptes consolidés de la municipalité. Les rapports d'audit sont publiés dans les mêmes conditions que les états financiers, et portent sur « *la situation financière de la commune de Bragance à la clôture de l'exercice, et ses performances financières et exécution budgétaire pour l'exercice clos selon le POCAL* ».

---

<sup>176</sup> Règlement pour le contrôle de l'application des normes comptables, établi par la commission des normes comptables dans le cadre du décret-loi n° 98/2015 du 2 juin 2015, et dont l'article 11 prévoit les sanctions.

## E- Le cas du Canada, à travers la province du Québec

### Structuration de la province du Québec

- Nombre d'habitants : 8 484 965
- Total bilan : 153 753 M\$
- Total dettes financières : 254 201 M\$
- Dont dettes obligataires : 99 498 M\$
- Charges de fonctionnement : 108 693 M\$

### *Identité du producteur des comptes*

Les comptes publics du gouvernement du Québec sont préparés par le contrôleur des finances, fonctionnaire de la province, pour le compte du ministre des Finances (article 85 de la RLRQ, chapitre A-6.001). Il est membre de l'ordre des comptables professionnels agréés du Québec (CPA), condition pour pouvoir produire des états financiers en comptabilité publique.

### *Responsabilité du producteur des comptes*

Selon l'article 16 de la loi sur la fonction publique<sup>177</sup>, le fonctionnaire qui contrevient aux normes d'éthique et de discipline est passible d'une mesure disciplinaire pouvant aller jusqu'au congédiement, selon la nature et la gravité de la faute. Cette mesure disciplinaire est prise par le vice-ministre ou par le dirigeant de l'organisme dont le fonctionnaire relève.

### *Référentiel de production des comptes*

Les normes comptables canadiennes pour le secteur public sont recensées dans le Manuel de comptabilité de CPA Canada pour le secteur public<sup>178</sup>. Ces normes sont publiées par un normalisateur public indépendant, le CCSP (conseil sur la comptabilité du secteur public).

Le manuel précise le référentiel comptable à appliquer à chaque type d'entité du secteur public. Ces entités sont les gouvernements, les composantes d'un gouvernement, les organismes publics et les partenariats dont ces entités font partie. Les NCSP (normes comptables du secteur public) ne sont pas appliquées par toutes les entités du secteur public. Les entreprises publiques, par exemple, sont tenues d'appliquer les normes IFRS.

Dans les comptes consolidés du gouvernement, les entreprises du gouvernement appliquent donc les normes IFRS. Pour le gouvernement, les normes du secteur public ne sont pas strictement conformes aux IFRS, et sont listées par catégorie de domaines comptables<sup>179</sup>.

### *Périmètre des états financiers*

La norme comptable du secteur public précise que le périmètre des états financiers fédéraux, provinciaux et territoriaux devrait comprendre les organismes qui sont sous le contrôle de chaque gouvernement.

<sup>177</sup> <http://legisquebec.gouv.qc.ca/fr/showDoc/cs/F-3.1.1?&digest>.

<sup>178</sup> Le secteur public comprend les gouvernements, les composantes d'un gouvernement, les organismes publics et certains partenariats auxquels ces entités sont parties.

<sup>179</sup> Référentiel des NCSP : <https://www.iasplus.com/fr-ca/standards/psas>

À titre d'illustration, le périmètre comptable du gouvernement du Québec est composé de plus de 350 entités.

#### *Forme et publicité des états financiers*

Le ministre présente les comptes publics préparés par le contrôleur des finances à l'Assemblée nationale au plus tard le 31 décembre suivant la fin de l'année financière (l'année financière du gouvernement commence le 1<sup>er</sup> avril), conformément aux dispositions de l'article 86 de la loi sur l'administration financière (RLRQ, chapitre A-6.001).

Ils contiennent une première partie sur l'analyse des états financiers consolidés réalisée par le ministère des Finances (recensant les faits saillants de l'exercice, le suivi du budget et l'atteinte des objectifs, les risques et incertitudes, l'analyse des écarts entre les résultats réels et budgétés, l'analyse des indicateurs etc...). Cette partie est régie par la section 5 de la loi sur l'administration publique. La seconde partie des comptes publics présente les états financiers consolidés préparés par le contrôleur des finances.

#### *Identité du contrôleur des comptes*

Le contrôleur, appelé vérificateur général, est nommé sur motion présentée par le Premier ministre et adoptée par au moins les deux tiers des membres de l'Assemblée nationale, pour un mandat non renouvelable de dix ans.

Les vérifications réalisées par le contrôleur s'étendent à l'audit comptable et financier, à l'audit de conformité des opérations aux lois, règlements, politiques et directives et à l'audit de performance (« vérification de l'optimisation des ressources »).

#### *Rémunération du contrôleur des comptes*

Selon l'article 14 de la loi sur le vérificateur général, ce dernier reçoit un traitement égal au maximum du niveau supérieur de salaire des vice-ministres autres que le secrétaire général du Conseil exécutif, et à la moyenne de toute autre rémunération des vice-ministres. Il bénéficie, en outre, des indemnités auxquelles ces derniers ont droit.

La rémunération du vérificateur général est donc une charge supportée par le budget de la province.

#### *Responsabilité du contrôleur des comptes*

Selon l'article 51 de la loi sur le vérificateur général, ce dernier, ainsi que ses employés, ne peuvent être poursuivis en justice en raison d'une omission ou d'un acte accompli de bonne foi dans l'exercice de leurs fonctions. L'article 52 ajoute qu'aucune action civile ne peut être intentée en raison de la publication d'un rapport du vérificateur général en vertu de la loi, faite de bonne foi.

Sous réserve de ces dispositions spécifiques, les responsabilités du vérificateur général et de ses employés suivent la loi générale sur la fonction publique (voir supra les responsabilités propres aux fonctionnaires de la province).

#### *Référentiels de contrôle des comptes*

Le conseil des normes d'audit et de certification (CNAC), organisme indépendant, rédige les normes de certification afférentes aux entités du secteur public. La plupart des normes sont issues des ISA, auxquelles s'ajoutent d'autres normes spécifiques aux lois et règlements canadiens.

### *Forme et publicité du rapport d'audit*

Le vérificateur général rédige trois types de rapport :

- rapport sur les états financiers du gouvernement dans lequel il recense les éléments demandés par l'article 38 de la loi sur le vérificateur général du Québec ;
- rapport sur le rapport préélectoral défini par l'article 40.1 ;
- rapport annuel et spécial à l'attention de l'Assemblée nationale (articles 41, 42 et 43). Le vérificateur fait part de ses activités et de tout sujet qui découle de ses travaux qui mérite selon lui d'être porté à l'attention de l'Assemblée nationale.

Le vérificateur général doit, au plus tard le 15 décembre de chaque année, remettre son rapport annuel au président de l'Assemblée nationale.

## **F- D'autres démarches de qualité**

### **Tableau n° 20 : un premier dispositif - l'évaluation de la qualité des soins dans les hôpitaux**

Périodicité de la certification	Tous les 4 à 6 ans
Contrôleur	Expert-visiteur coordonnés et formés par la Haute autorité de santé (HAS)
Référentiel Périmètre	Manuel de certification des établissements pour la qualité des soins, composé de fiches critères et de fiches pratiques. Élément d'évaluation. Tous les établissements de santé, publics et privés sont concernés (obligation).
Financement Sanction en cas de non certification	HAS, c'est-à-dire la Sécurité sociale. Une visite est reprogrammée entre 12 et 24 mois. En cas de certification avec condition, une visite dans les 6 à 12 mois est programmée.

Source : Cour des comptes

Afin d'évaluer le niveau de qualité des soins dans les établissements de santé, la certification a été rendue obligatoire depuis une vingtaine d'années par la loi<sup>180</sup>. Elle a pour but de porter une appréciation indépendante par la Haute Autorité de Santé (« HAS »). Cette dernière délègue la réalisation des contrôles à des professionnels en exercice, qui ont la qualité d'expert-visiteurs (970 environ en 2020, selon le site de la HAS), sont accrédités puis rémunérés par cette dernière<sup>181</sup>. Certains expert-visiteurs sont également les coordinateurs des audits effectués dans les EPS. Les experts sont « coordonnés et formés » par la HAS, avant toute mission dans les établissements de santé.

Cette certification répond aux besoins de connaissance du niveau de qualité et de sécurité des soins d'un établissement de santé du côté des usagers. En parallèle, elle a pour vocation l'amélioration des pratiques et du management interne des professionnels de santé.

<sup>180</sup> Cf. article L.6113-3 et suivants du code de la santé publique.

<sup>181</sup> 329 € à 360 € par jour de visite + 164 € par demi-journée de préparation. Les frais de mission sont pris en charge par la HAS. Le budget global de la HAS est de 56 M€ en 2020.

Des indicateurs ont été ajoutés tous les cinq ans environ depuis 1999 dans le référentiel de certification défini par la HAS, comme la gestion des risques en 2010 ou l'introduction, en 2017, d'une « incitation financière à l'amélioration de la qualité dans les modalités de financement des EPS »<sup>182</sup>. La levée des « réserves » conduit à une amélioration du financement des établissements (dotation complémentaire de 450 M€ en 2021).

En 2020, la procédure de certification a été simplifiée par la définition de quinze objectifs dans le référentiel de certification. Ce référentiel, selon le document officiel, a été établi de manière concertée entre la « HAS, les professionnels de santé, les instances et les représentants des usagers » et la procédure a été publiée au Journal officiel. Il est en rupture avec ce qui était fait avant, en mettant en exergue une cotation ciblée sur le résultat et reposant sur une moyenne, et non plus sur les seuls écarts. Il est constitué à la fois de fiches critères<sup>183</sup> et de fiches pratiques pour mettre en place les critères de qualité.

Dans le cadre de son contrôle, l'expert-visiteur renseigne chaque critère à l'aide « d'éléments d'évaluation », comme l'établissement d'une piste d'audit (par patient), des entretiens, des sondages ou des collectes de données. L'ensemble de cette démarche découle sur une analyse agrégée et comparative pour un groupement d'établissement. À l'issue du processus, une opinion est émise par l'équipe d'experts : établissement certifié avec mention(s), établissement certifié, établissement certifié sous conditions, établissement non certifié. Pour être éligible à la certification, le score global, calculé à partir de résultats de critères standards et impératifs, doit être supérieur ou égal à 50%. Le non-respect des critères qualifiés d'« impératifs » entraîne automatiquement une absence de certification.

L'envoi du rapport de certification laisse le temps à l'établissement public de santé de faire état de ses observations, qui peuvent être pris en compte, ou non, par l'évaluateur. Les décisions de certification sont ensuite validées par le collège de la HAS. Les rapports de certification sont ensuite publiés sur le site internet de la HAS, les établissements devant le transmettre à leurs instances de gouvernance. L'absence de certification n'entraîne pas de pénalités financières directes pour l'établissement ou ses membres, au-delà du renouvellement de la visite des experts et de la mauvaise publicité liée au caractère public de ce rapport.

Ce dispositif connaît des limites. Il est, par exemple, difficile de statuer sur un critère aussi subjectif que : « Le patient est respecté ».

Une démarche similaire de certification « qualité » existe pour les établissements sociaux et médico-sociaux, avec un pilotage par l'ANESM.

**Tableau n° 21 : un second dispositif - la certification ISO**

Durée de la certification	3 ans.
Contrôleur	Cabinets privés habilités.
Référentiel	Référentiel normatif élaboré par l'organisation internationale de normalisation ISO.
Périmètre	Entreprise ou organismes publics volontaires.
Financement	Par l'entité certifiée.
Sanction en cas de non certification	Pas de conséquences directes.

Source : Cour des comptes

<sup>182</sup> Cf. *Certification des établissements de santé pour la qualité des soins*, septembre 2021, HAS, p.4.

<sup>183</sup> Une fiche critère détermine le champ d'application, les éléments d'évaluation et les méthodes d'évaluation à employer. Les critères peuvent être génériques, applicables à l'ensemble des établissements de santé, ou spécifiques, car ciblés sur une population, une activité et un mode prise en charge. Il existe 90 critères génériques et 41 critères spécifiques.

Les normes ISO (« égal », en grec) ont pour objectif d'évaluer la qualité de l'organisation de l'entité à certifier. Elles sont définies par l'organisation internationale de normalisation ISO, une organisation non gouvernementale dont les membres sont les organismes nationaux de normalisation<sup>184</sup>. Elles concernent de nombreux domaines, tels que les systèmes informatiques, le management de la qualité, la santé et la sécurité au travail ou l'environnement. Ces mesures sont élaborées à des fins d'amélioration des échanges économiques entre les acteurs, par le biais d'un langage commun.

Cette certification, effectuée sur une base de volontariat, renforce l'image et la crédibilité d'une entité. Elle peut concerner, par exemple, le déploiement d'un système de management de la qualité. Elle conduit souvent à mettre en place des tableaux de bords composés d'indicateurs portant sur le bon fonctionnement de l'entité.

Le cycle de la certification s'étend sur trois ans. La première année constitue l'audit initial et un audit de surveillance est effectué les deux années suivantes. Pour conserver cette certification, l'entité doit renouveler ce cycle<sup>185</sup>.

La certification est délivrée par un cabinet qui est accrédité par le comité français d'accréditation (Cofrac) pour quatre ou cinq ans. Le Cofrac vérifie la qualification des évaluateurs du cabinet, la qualité de la « traçabilité documentaire » ou toute autre exigence prévue par les normes d'application. La méthodologie d'audit des cabinets, dans le cadre d'un renouvellement, est analysée par le Cofrac sans qu'existe une norme détaillée à ce sujet.

Pour garantir son indépendance, le cabinet certificateur ne peut pas accompagner la démarche ISO de l'entité, ni avoir un rôle de conseiller. En effet, l'organisme a la possibilité de faire appel à un cabinet de conseil qui l'assistera dans la démarche. Le contrôleur présente ses conclusions lors d'une réunion de clôture et émet un rapport. En cas d'éléments de non-conformité, l'entité peut proposer un plan d'actions correctives. Le contrôleur a la possibilité de refuser de certifier ou de suspendre une certification précédemment accordée.

L'auditeur envoie son rapport au comité central de l'organisme certificateur, accompagné de son avis, pour validation. L'attribution immédiate de la certification entraîne la réception d'un certificat électronique. Si un nombre trop important d'anomalies est constaté, un audit complémentaire peut être mis en place.

Quelques limites sont identifiées, comme sa durée, qui peut s'avérer longue, avec une répétition, tous les trois ans, de l'audit initial. Son coût serait très variable selon les cabinets et la structure. La diversité des cabinets habilités peut poser la question de l'homogénéité de la démarche et des travaux réalisés.

**Tableau n° 22 : un troisième dispositif - l'évaluation de la qualité des prestataires de formation (Qualiopi)**

Durée de la certification	3 ans.
Contrôleur	Organismes certificateurs accrédités.
Référentiel	National avec sept critères qualité.
Périmètre	Organisme de formation (obligatoire).
Financement	Par l'entité certifiée.
Sanction en cas de non certification	Pas de financement sur fonds publics ou paritaires.

Source : Cour des comptes

<sup>184</sup> Il s'agit de l'AFNOR pour la France.

<sup>185</sup> La première année du nouveau cycle constitue alors un audit de renouvellement.

La certification « Qualiopi » a pour objectif d’attester la qualité des processus et du fonctionnement des organismes spécialisés dans la formation et dans le développement de compétences. Elle est devenue une obligation légale pour ces organismes depuis une loi du 30 juin 2015 s’ils veulent bénéficier de fonds publics.

Elle est délivrée par des organismes certificateurs accrédités par le comité français d’accréditation (Cofrac), qui sont une vingtaine en France. Ils doivent être eux-mêmes conformes à une norme ISO<sup>186</sup> portant sur leurs pratiques d’audit pour être accrédités. La certification « Qualiopi » s’effectue sur la base d’un référentiel organisé autour de sept critères, établi par le ministère du Travail. Pour chacun d’entre eux, le référentiel précise les indicateurs à instaurer en fonction de la nature de l’action concernée (information sur les conditions d’admission, prestations ou résultats des formations, notamment). Les moyens pédagogiques mis en œuvre doivent être cohérents avec les objectifs, les formateurs doivent être qualifiés pour leur enseignement, un processus d’amélioration continue doit être en place, incluant le traitement des réclamations des clients.

Le processus de certification démarre en général par un questionnaire d’auto-évaluation. Les éléments identifiés seront confirmés, dans un deuxième temps, par un audit initial de l’organisme certificateur, qui identifie les points d’amélioration à traiter avant la certification. Un audit de surveillance aura lieu dix-huit mois après ce premier audit. L’entité de formation est soumise à un audit de renouvellement effectué par l’organisme certificateur après trois ans.

---

<sup>186</sup> ISO/IEC 17 065 2012 Évaluation de la conformité — Exigences pour les organismes exerçant l’activité de certification des produits, des procédés et des services. Cette norme pourrait être un appui à la définition d’un nouveau référentiel d’audit.

## Annexe n° 12 : sujets complémentaires proposés à l'agenda du CNoCP

### Période 2022-2024 :

- révision de la norme 10 « *la trésorerie et les placements de court terme* » pour tenir compte des spécificités des comptes de disponibilités des collectivités locales ;
- avis précisant les modalités d'exclusion d'application de tout ou partie du recueil de certaines collectivités locales, notamment les plus petites ;
- avis sur le traitement normatif des conséquences de l'article L. 174-1 du code de la construction et de l'habitation, qui prévoit, notamment, que « *des actions de réduction de la consommation d'énergie finale [soient] mises en œuvre dans les bâtiments, parties de bâtiments ou ensembles de bâtiments existants à usage tertiaire, définis par décret en Conseil d'État, afin de parvenir à une réduction de la consommation d'énergie finale pour l'ensemble des bâtiments soumis à l'obligation d'au moins 40 % en 2030, 50 % en 2040 et 60 % en 2050, par rapport à 2010* » ;
- lorsqu'une collectivité n'est pas en mesure de justifier la valeur historique de ses immobilisations, il conviendrait de prévoir un temps d'adaptation durant lequel elle pourrait remplacer la valeur historique par une valeur vénale ou valeur de remplacement, qui deviendrait, dès lors, la nouvelle valeur historique, ce qui nécessiterait une modification des normes comptables.

### Après 2024 :

- révision de la norme 22 « *les subventions d'investissement versées* », pour revoir la qualification d'actif de ces subventions ;
- révision de la norme 13 « *les engagements à mentionner dans l'annexe* », pour apporter des compléments d'information sur leur nature et leur caractère significatif ;
- révision de la norme 6 « *les immobilisations corporelles* », pour traiter la question des voiries historiques dont la valeur peut être bloquée pendant une durée de cinq ans ;
- révision du recueil au titre des dispositifs de neutralisations/régularisations non prévus par la loi ou les règlements ;
- révision de l'introduction pour identifier le recueil applicable aux entités actuellement non couvertes par le RNCEPL (CRESP, EPLE).

## **Annexe n° 13 : les principales dérogations existantes aux principes de la comptabilité d'engagement**

- Le champ des amortissements

Certaines immobilisations, dont la durée d'utilisation est pourtant limitée, ne donnent pas lieu à la comptabilisation d'amortissements. Ces dispositions spécifiques ne concernent ni tous les actifs, ni toutes les collectivités. Ainsi, les réseaux (assainissement, électricité, etc.) et les installations de voirie ne sont pas amortis.

Certaines dérogations n'intéressent que certaines catégories de collectivités territoriales :

- pour les communes et les établissements publics de coopération intercommunale : les biens immeubles non productifs de revenus (bâtiments administratifs et scolaires, notamment) et les agencements de terrains ne sont pas amortis. L'amortissement est, par ailleurs, optionnel pour les communes de moins de 3 500 habitants, sauf pour les subventions d'investissement versées ;
- pour les départements, les SDIS et les régions : les biens immeubles non productifs de revenus et les principaux agencements et aménagements de terrains ne sont pas amortis.

L'obligation d'amortissement a souvent été lancée de manière prospective, sans retraitement des actifs passés, ce qui entraîne des incohérences entre deux catégories similaires d'actifs.

- La comptabilisation des subventions versées

Les subventions d'investissement versées par les collectivités aux organismes publics ou à des personnes de droit privé constituent des actifs incorporels. Sur un plan budgétaire, il s'agit d'une dépense de la section d'investissement qui peut, à ce titre, être financée par emprunt. Ces actifs spécifiques sont amortissables. L'amortissement, dont les durées sont fixées par voie réglementaire, peut donner lieu à neutralisation budgétaire.

- La neutralisation budgétaire des charges d'amortissement

Pour les régions et les départements, qui ont l'obligation d'amortir les bâtiments administratifs et scolaires ainsi que les subventions d'investissement versées, un mécanisme de neutralisation budgétaire permet simultanément de constater la charge résultant de la dotation annuelle et de la neutraliser, en totalité ou en partie, par un produit exceptionnel résultant de la diminution d'un poste de passif.

Les communes disposent également de cette faculté pour l'amortissement des subventions d'investissement versées, tout comme les métropoles pour les bâtiments publics et les subventions d'investissement versées.

- La comptabilisation du résultat des cessions d'actifs

Les instructions comptables actuelles prévoient une procédure de neutralisation des plus ou moins-values de cession d'actifs pour les activités administratives des collectivités. Elles sont, dans un premier temps, comptabilisées selon les règles de droit commun : enregistrement du produit de cession et sortie de la valeur nette comptable. Dans un second temps, le résultat de cette opération (plus ou moins-value) est neutralisé au compte de résultat pour être transféré au passif du bilan.

Le processus diffère pour les activités industrielles et commerciales, alors qu'il concerne la même entité juridique.

- Les sorties d'actif

Les instructions comptables actuelles prévoient une procédure de mises au rebut ou de sorties d'actif en contrepartie des fonds propres, et non du compte de résultat.

- Le champ des provisions

**Tableau n° 23 : liste des dérogations aux principes comptables**

Traitements différenciés	M 14	M 51 et M 61	M 71	M 57
Régime budgétaire et comptable	Droit commun : semi-budgétaires Sur option (modalités fixées par l'article R.2321-3 du CGCT) : budgétaires <sup>187</sup>	Semi-budgétaire	Semi-budgétaire	Semi-budgétaire ou budgétaire (sur option)
Possibilité d'étalement de la constitution de la provision	Oui : « la commune peut décider de constituer la provision sur plusieurs exercices précédents la réalisation du risque » (article R.2321-2 du CGCT)	Non (article D.3321-2 du CGCT : « Le département doit constituer la provision à hauteur du risque constaté »)	Non	Non (article D.5217-22 du CGCT : « La métropole ( ... ) constitue la provision ( ... ) à hauteur du risque »)
Dispositions du CGCT (optique budgétaire)	Dépenses obligatoires (d'un point de vue budgétaire) dans deux cas : • ouverture d'un contentieux en première instance • ouverture d'une procédure collective prévue au livre VI du code de commerce visant un organisme créancier de la commune via une garantie d'emprunt et/ou des prêts, avances de trésorerie, etc. Dans les autres cas, « /a commune peut décider de constituer des provisions dès l'apparition d'un risque avéré » (article R.2321-2 du CGCT)	Obligatoires dès qu'il y a apparition du risque (article 0.3321-2 du CGCT)	Obligatoires dès qu'il y a apparition du risque (article 0.4321-2 du CGCT).	Obligatoires dès qu'il y a apparition du risque. (articles D.71-113-3 et D.72-103-3 du CGCT)
Suivi	États annexés au budget et CA : « État des provisions » décrivant et suivant le montant de chaque provision constituée + • Étalement des provisions » spécifiquement pour les provisions faisant l'objet d'un étalement sur plusieurs exercices +, pour les provisions pour garanties d'emprunt, « état des emprunts garantis »	État annexé au budget et CA « État des provisions • détaillant et suivant le montant de chaque provision +, pour les provisions pour garanties d'emprunt, « état des emprunts garantis »	États annexés au budget et CA « État des provisions au 01/01 IN » et « État des provisions nouvelles • détaillant et suivant le montant de chaque provision. +, pour les provisions pour garanties d'emprunt, « état des emprunts garantis »	État annexés au budget et CA : « Présentation de l'état des provisions »
Neutralisation budgétaire	Non	Non	Non	Possible uniquement pour les métropoles (pas les cru Guyane et Martinique) et hors provisions indiquées comme obligatoires en M14 (cf. ci-dessus)

Source : DGFIP

<sup>187</sup> Le droit d'option permet de constater une provision selon 2 schémas ; budgétaire sur option (émission d'un mandat classe 6 et d'un titre en section d'investissement) ou semi-budgétaire, droit commun, avec uniquement émission d'un mandat en classe 6. Voir §7 du guide.

Pour les communes et les établissements publics de coopération intercommunale, l'article R. 2321-2 du CGCT prévoit la constitution de provisions dès l'ouverture d'un contentieux en première instance, d'une procédure collective au titre d'éventuelles garanties d'emprunts, prêts ou créances, et lorsque le recouvrement de créances sur des tiers est compromis. En dehors de ces cas, la commune peut décider de constituer des provisions dès l'apparition d'un risque. Elle peut, par ailleurs, décider de constituer la provision sur plusieurs exercices précédant la réalisation du risque.

De plus, les règles budgétaires et comptables applicables aux communes et à leurs groupements prévoient deux régimes d'enregistrement des provisions pour risques, qualifiées selon les cas de semi-budgétaires ou de budgétaires :

- les provisions budgétaires ont pour contrepartie une recette de la section d'investissement, laquelle augmente ainsi les ressources propres d'investissement ;
  - les provisions semi-budgétaires n'ont pas de contrepartie en section d'investissement.
- Le rattachement des charges et des produits

Les communes de moins de 3 500 habitants ne sont pas tenues de s'assurer du rattachement comptable des charges et des produits à l'exercice au cours duquel est intervenu leur fait générateur, contrairement aux autres collectivités.

## **Annexe n° 14 : évaluation des coûts de l'expérimentation**

### **1- Les moyens consacrés à l'expérimentation par les juridictions financières**

Les juridictions financières ont consacré d'importants moyens humains et budgétaires à la conduite de l'expérimentation, qui sont intégralement dégagés par redéploiements internes.

Les moyens humains consacrés à l'expérimentation ont fait l'objet d'une programmation distincte, communiquée en fin d'année N pour l'année N+1 à toutes les parties prenantes (première et sixième chambres pour les experts de certification, chambres régionales des comptes pour les magistrats et vérificateurs), en plus de la programmation des moyens propres de la quatrième chambre (équipe centrale). L'exécution de cette programmation est suivie par les outils habituels des juridictions financières, qui permettent d'indiquer le nombre de jours/agent consacrés à cette mission.

Durant la première phase de l'expérimentation (2017-2020), près de dix ETPT<sup>188</sup> par an ont été consacrés à cette mission dans les équipes d'évaluation (magistrats et vérificateurs des chambres régionales, experts de certification de la Cour), et un peu moins de cinq ETPT par an dans l'équipe centrale, ce qui représente une masse salariale de 1,7 M€<sup>189</sup>. Ce nombre de jours/agent a été réparti entre des effectifs nombreux (de l'ordre de soixante personnes en CRC – magistrats et vérificateurs – et de l'ordre de vingt experts).

À ces moyens se sont ajoutés ceux des membres de la formation inter-juridictions, soit cinq jours de délibérés par an en moyenne.

Durant la deuxième phase de l'expérimentation (2020-2022), une réduction importante du volume a été constatée en raison de l'arrivée des certificateurs dans les collectivités expérimentatrices. Près de quatre ETPT par an de l'équipe centrale ont été mobilisés au cours de cette période, en particulier pour assister aux réunions et mener des travaux de contrôle qualité des dossiers des certificateurs.

Les moyens budgétaires, autres que la masse salariale, concernent essentiellement les frais de mission (transports, hébergement). Durant les deux phases, 612 657 € ont été dépensés à ce titre. Des crédits (306 300 €) ont été attribués à l'externalisation de prestations d'audit informatique, concernant le cœur comptable du système d'information financière de deux entités expérimentatrices, chaque année (2018 et 2019) et de l'application *Hélios* en 2021.

### **2- Les moyens consacrés à l'expérimentation par l'administration**

La DGFIP dispose d'un suivi du temps déclaré par les comptables publics arrêté au 30 juin 2021. Il présente un total de 2 375 j/h pour la première phase de l'expérimentation, et de 919 j/h pour la première année de certification expérimentale. Une grande disparité existe entre les comptables, avec un temps déclaré compris entre 9 à 695 j/h, qui ne dépend pas de la taille de la collectivité expérimentatrice. Il est, ainsi, proche de 170 j/h pour trois grandes collectivités de l'échantillon et deux petites communes pour l'ensemble de l'expérimentation. Les deux valeurs les plus élevées correspondent à deux petites communes, et apparaissent sans lien manifeste avec les thèmes évoqués dans les diagnostics globaux d'entrée et les audits ciblés. Cette estimation globale est donc à prendre avec précaution.

<sup>188</sup> Équivalents temps plein travaillé.

<sup>189</sup> Sur la base du coût moyen annuel par ETPT de 111 000 €, charges sociales incluses et contribution au compte d'affectation spéciale Pensions incluses (cf. Projet annuel de performance 2022 du Programme 164 « Cour des comptes et autres juridictions financières », Justification par action).

La DGCL a évalué, de son côté, la mobilisation de trois agents tous les ans pour la mise en œuvre de l'expérimentation.

### 3- Les moyens engagés par les collectivités expérimentatrices

La plupart des collectivités expérimentatrices ont transmis une évaluation des coûts de l'expérimentation en amont de la rédaction du présent rapport<sup>190</sup>. Ces évaluations font apparaître des coûts directs (accompagnement externe, commissariat aux comptes) et des coûts indirects, essentiellement du temps passé par les services des collectivités expérimentatrices.

Si le coût des marchés de certification est connu de par son caractère public, c'est moins le cas des autres coûts constatés par chaque entité.

Ils sont présentés ci-dessous, en distinguant la première phase d'accompagnement par les juridictions financières de la deuxième phase de certification expérimentale.

**Tableau n° 24 : estimation des coûts engagés par les collectivités expérimentatrices**

Phase 1 (coût annuel)	Communes	Intercommunalités	Départements	Régions
Moyens humains	20 k€ - 300 k€	8 k€ - 104 k€	40 k€ - 230 k€	120 k€ - 235 k€
Moyens techniques (formation, ...)	5 k€	2 k€ - 4 k€	2 k€	13 k€
Accompagnement par un cabinet externe		26 k€	30 k€	200 k€
autres coûts	10 k€ - 15 k€	8 k€ - 54 k€	15 k€ - 35 k€	
Total	35 k€ - 320 k€	44 k€ - 188 k€	87 k€ - 297 k€	333 k€ - 448 k€

Phase 2 (coût annuel)	Communes	Intercommunalités	Départements	Régions
Moyens humains	45 k€ - 400 k€	20 k€ - 300 k€	50 k€ - 250 k€	260 k€ - 400 k€
Moyens techniques (formation, ...)	5 k€	5 k€	10 k€	
Accompagnement par un cabinet externe	20 k€ - 105 k€	30 k€	60 k€	200 k€
autres coûts	30 k€		25 k€	100 k€
Total	100 k€ - 540 k€	55 k€ - 335 k€	145 k€ - 345 k€	560 k€ - 700 k€

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

La mobilisation de moyens humains varie en fonction de l'implication de la collectivité et, surtout, selon sa taille. Certaines collectivités ont choisi de bénéficier d'un accompagnement par un cabinet externe, le plus souvent pendant la phase de certification expérimentale.

Les autres coûts correspondent principalement au passage à l'instruction M57 et à l'acquisition de nouveaux logiciels (comptabilité, patrimoine, etc.).

<sup>190</sup> Vingt collectivités sur les vingt-cinq de l'expérimentation.

## Annexe n° 15 : modèle de rapport de certification

*[Nom entité Adresse]*

En exécution de la mission qui nous a été confiée par *[dénomination de l'organe délibérant]*, nous avons effectué l'audit des comptes annuels de *[nom entité]* relatifs à l'exercice clos le 31 décembre *[année]*, tels qu'ils sont joints au présent rapport.

Les comptes annuels ont été arrêtés par *[dénomination de l'ordonnateur]*. Il nous appartient, sur la base de notre audit, d'exprimer une opinion sur ces comptes, au regard du recueil des normes comptables des entités publiques locales.

*[Le cas échéant - Nous vous précisons que les comptes de l'exercice précédent n'ont pas fait l'objet d'une certification.]*

### I - Synthèse destinée à l'assemblée délibérante

#### *Points clés de l'audit*

Nous portons à votre connaissance les points clés de l'audit relatifs aux risques d'anomalies significatives qui, selon notre jugement professionnel, ont été les plus importants pour l'audit des comptes annuels de l'exercice, ainsi que les réponses que nous avons apportées face à ces risques.

Les appréciations ainsi portées s'inscrivent dans le contexte de l'audit des comptes annuels pris dans leur ensemble et de la formation de notre opinion exprimée ci-avant. Nous n'exprimons pas d'opinion sur des éléments de ces comptes annuels pris isolément.

*[Description de chaque point clé de l'audit conformément au paragraphe 15 de la norme ISA 701, avec notamment une présentation de la justification de l'appréciation, du risque identifié et de l'approche d'audit adoptée]*

#### *Synthèse des autres constats*

*[Présentation synthétique des constats de l'audit, comprenant en outre la description des améliorations significatives constatées par l'auditeur au cours de sa mission comme, par exemple, un rapprochement entre l'inventaire physique et l'inventaire comptable, une augmentation des rattachements à l'exercice, une levée de réserves, etc.]*

### II - Opinion

#### *Dérogations aux principes comptables généraux propres à [nom entité]*

Nous rappelons tout d'abord les dérogations aux principes comptables généraux dont bénéficie *[nom entité]* en vertu de la loi ou de règlements.

- *[Nom entité]* a la possibilité, selon l'article *[n° article CGCT]* de neutraliser des dépenses ou des recettes de fonctionnement. Ces opérations ont majoré de *[valeur]* M€ le résultat de fonctionnement de l'entité à fin décembre *[année]*.

- [Nom entité] enregistre à son patrimoine les subventions d'investissement versées en vertu de la norme 22 du recueil. Ce mécanisme a majoré de [valeur] M€ le résultat de fonctionnement de l'entité à fin décembre [année] par rapport à une inscription directe du versement au compte de résultat.
- [Nom entité] a obtenu une dérogation ministérielle lui permettant de reconnaître au compte de résultat l'intégralité de loyers perçus sur l'année [année], par avance. Cette dérogation a majoré de [valeur] M€ le résultat de fonctionnement de l'entité à fin décembre [année].

### ***Nature de l'opinion***

#### *[Cas n° 1 : opinion sans réserve]*

À notre avis, les comptes annuels sont, au regard du recueil des normes comptables des entités publiques locales, réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de cet exercice.

#### *[Cas n°2 : opinion avec réserve(s) pour désaccord ou limitation]*

Sous les réserves présentées ci-dessous, les comptes annuels sont, au regard du recueil des normes comptables des entités publiques locales, réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de cet exercice.

#### *[Cas n°3 : opinion défavorable pour désaccord ou limitation]*

En raison de l'importance du (des) point(s) décrit(s) ci-dessous [ou dans la partie « *Fondement de l'opinion* »], nous sommes d'avis que les comptes annuels ne sont pas, au regard du recueil des normes comptables des entités publiques locales, réguliers, sincères et ne donnent pas une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de cet exercice.

#### *[Cas n°4 : impossibilité d'exprimer une opinion]*

Nous sommes dans l'impossibilité d'exprimer une opinion sur le fait que les comptes sont, au regard du recueil des normes comptables des entités publiques locales, réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de [nom entité] à la clôture de l'exercice [année]. En effet, en raison de l'importance des points décrits dans la partie « *Fondement de l'impossibilité d'exprimer une opinion* », nous n'avons pas été en mesure de collecter les éléments probants suffisants et appropriés pour fonder une opinion d'audit sur ces comptes.

### ***Réserve(s) ou motifs d'impossibilité***

Nous formulons une réserve ou un motif d'impossibilité lorsque des anomalies significatives ont été identifiées mais n'ont pas été corrigées, ou lorsque nous n'avons pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder notre opinion sur les comptes. Les réserves formulées sont les suivantes :

- Réserve(s)/motifs d'impossibilité ayant une incidence significative sur le compte de résultat

*Exemple : recettes fiscales, RSA, absence de dépréciation des actifs non amortissables, mauvais rattachement à l'exercice, non-respect de l'image fidèle des comptes du fait de neutralisations budgétaires significatives ou de flux inter-budgets significatifs, etc.*

- Réserve(s)/motifs d'impossibilité ayant une incidence significative sur le bilan

*Exemple : actif immobilisé, provisions pour risques et charges, dépréciation de créances, etc.*

#### *Anomalies identifiées au cours de la mission*

Sans remettre en cause l'opinion ci-dessus<sup>191</sup>, les anomalies signalées à l'ordonnateur et non corrigées dans les comptes ont une incidence de [valeur] M€ sur le résultat de fonctionnement de l'entité à fin décembre [année], et de [valeur] M€ sur les fonds propres.

### **III- Fondement de l'opinion**

#### *Référentiel d'audit*

Nous avons effectué notre audit selon les normes d'exercice professionnelles applicables en France pour les entités publiques locales. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

Les responsabilités qui nous incombent en vertu de ces normes sont indiquées dans la partie « Responsabilités du professionnel du chiffre relatives à l'audit des comptes annuels » du présent rapport.

#### *Indépendance*

Nous avons réalisé notre mission d'audit dans le respect des règles d'indépendance qui nous sont applicables, sur la période du [date du début de l'exercice] à la date d'émission de notre rapport, et notamment nous n'avons pas fourni de services interdits par les codes de déontologie des professionnels du chiffre.

[Le cas échéant] Par ailleurs, les services autres que la certification des comptes que nous avons fournis au cours de l'exercice à votre entité et aux entités qu'elle contrôle et qui ne sont pas mentionnés dans l'annexe des comptes annuels sont les suivants :

[Indication des services autres que la certification des comptes fournis par chaque professionnel du chiffre]

---

<sup>191</sup> Il conviendrait de ne présenter que les anomalies non couvertes par une réserve ou un motif d'impossibilité.

### *Opinion défavorable ou impossibilité d'exprimer une opinion*

*[Présentation du (des) point(s) ayant conduit à formuler une opinion défavorable ou une impossibilité d'émettre une opinion en les numérotant chacun]*

#### **IV - Observation(s)**

Nous formulons une observation pour attirer l'attention du lecteur des comptes sur une information fournie dans l'annexe. Certaines options ou dérogations accordées à l'entité auraient pu constituer des réserves si elles n'étaient prévues par des dispositions législatives ou réglementaires.

Sans remettre en cause l'opinion ci-dessus :

*[Les observations sont à présenter en décrivant la nature et la portée de chaque observation, par exemple :]*

- *[En l'absence de réserve portant sur les opérations de neutralisation : ] nous attirons votre attention sur la note [numéro ou libellé] de l'annexe qui présente l'incidence sur les états financiers des opérations de neutralisation de charges de fonctionnement, majorant de [valeur] M€ le résultat net de l'entité à fin décembre [année] ;*

- les options choisies par l'entité telles que présentées dans les notes [numéros ou libellé] de l'annexe, ont une incidence de [valeur] M€ sur le compte de résultat et de [valeur] M€ sur le bilan arrêté au 31 décembre [année].

- nous attirons votre attention sur la note [changement ou libellé] de l'annexe qui décrit les changements de méthodes comptables constatés au cours de l'exercice et les modifications apportées en conséquence aux états financiers ;

- nous attirons votre attention sur la note [numéro ou libellé] de l'annexe qui décrit les régularisations et corrections comptables apportées aux comptes de l'exercice [année].

#### **V –Vérifications spécifiques - Informations données dans le rapport de gestion de l'ordonnateur**

**[Applicable dès lors que les collectivités présenteront un rapport de gestion]**

*[Texte à adapter selon l'opinion portée sur les comptes annuels et les éventuelles anomalies relevées dans le rapport de gestion]*

Nous avons également procédé, conformément aux normes d'exercices professionnels applicables en France, aux vérifications spécifiques prévus par les textes légaux et réglementaires.

À l'exception de l'incidence éventuelle des points décrits dans la partie « Fondement de l'opinion avec réserve », nous n'avons pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion de l'ordonnateur.

## **VI – Désignation des commissaires aux comptes et rotation de l'associé signataire**

Nous avons été nommés commissaires aux comptes de [nom entité] par [dénomination de l'ordonnateur] en date du [date de la première nomination].

Au 31 décembre [année], le cabinet [nom du cabinet] était dans la [nombre d'exercice depuis la première nomination] ème année sans interruption de sa mission de certification.

L'associé signataire était dans la [nombre d'exercice depuis la première nomination] ème année sans interruption de sa mission de certification.

## **VII – [Le cas échéant] Rapport à [commission des finances ou organe équivalent]**

Nous remettons à [commission des finances ou organe équivalent] un rapport qui présente notamment l'étendue des travaux d'audit et le programme de travail mis en œuvre, ainsi que les conclusions découlant de nos travaux. Nous portons également à sa connaissance, le cas échéant, les faiblesses significatives du contrôle interne que nous avons identifiées en ce qui concerne les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Parmi les éléments communiqués, figurent les risques d'anomalies significatives, que nous jugeons avoir été les plus importants pour l'audit des comptes annuels de l'exercice et qui constituent de ce fait les points clés de l'audit, qu'il nous appartient de décrire dans le présent rapport.

Nous fournissons également les déclarations confirmant notre indépendance telles qu'elles sont fixées dans le code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes. Le cas échéant, nous nous entretenons avec [commission des finances ou organe équivalent] des risques pesant sur notre indépendance et des mesures de sauvegarde appliquées.

## **VIII – Responsabilités de l'ordonnateur et du comptable public relatives aux comptes annuels**

Il appartient à l'ordonnateur et au comptable public d'établir des comptes annuels présentant une image fidèle conformément aux règles et principes comptables français applicables aux entités publiques locales et à l'ordonnateur et au comptable public de mettre en place le contrôle interne qu'ils estiment nécessaire à l'établissement de comptes annuels ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

Les comptes annuels sont arrêtés par l'ordonnateur.

## **IX - Responsabilités du certificateur relatives à l'audit des comptes annuels**

Il nous appartient d'établir un rapport sur les comptes annuels afin d'obtenir une assurance raisonnable que les comptes annuels pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. L'assurance raisonnable correspond à un niveau élevé d'assurance, sans toutefois garantir qu'un audit réalisé conformément aux normes internationales d'audit permet de systématiquement détecter toute anomalie significative. Les anomalies peuvent provenir de fraudes ou résulter d'erreurs. Elles sont considérées comme significatives lorsque l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'elles puissent, prises individuellement ou en cumulé, influencer les décisions économiques prises en se fondant sur les comptes.

Dans le cadre d'un audit réalisé conformément aux normes professionnelles applicables en France, le professionnel du chiffre exerce son jugement professionnel tout au long de cet audit au cours duquel :

- il identifie et évalue les risques que les comptes annuels comportent des anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs, définit et met en œuvre des procédures d'audit face à ces risques, et recueille des éléments qu'il estime suffisants et appropriés pour fonder son opinion. Le risque de non-détection d'une anomalie significative provenant d'une fraude est plus élevé que celui d'une anomalie significative résultant d'une erreur, car la fraude peut impliquer la collusion, la falsification, les omissions volontaires, les fausses déclarations ou le contournement du contrôle interne ;
- il prend connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne ;
- il apprécie le caractère approprié des méthodes comptables retenues et le caractère raisonnable des estimations comptables faites par l'ordonnateur, ainsi que les informations les concernant fournies dans les comptes annuels ;
- il apprécie la présentation d'ensemble des comptes annuels et évalue si les comptes annuels reflètent les opérations et événements sous-jacents de manière à en donner une image fidèle.

Fait à *[lieu]*, le *[date]*

## Annexe n° 16 : synthèse des réponses des administrations et des acteurs concernés

### Réponse de la DGFIP :

La DGFIP partage le constat de la Cour sur 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 DGFIP juge également nécessaire de mettre en place, avant la fin de l'expérimentation prévue en août 2023, un dispositif juridique *a minima* pour les vingt-cinq entités expérimentatrices et, si possible, pour l'ensemble du secteur public local. Elle souhaite « *présenter un amendement dans le cadre de l'examen du projet de loi de finances pour 2023* ».

Elle fait état, toutefois, de désaccords avec la Cour. Elle s'oppose à une présentation à moyen terme d'un compte financier unique par entité et préfère conserver les comptes actuels, établis par budget. Elle ne souhaite pas donner au recueil des normes comptables établis par le CNoCP la valeur réglementaire qui est celle de l'instruction M57 et des autres instructions applicables aux entités publiques locales. Un dispositif incitatif de déploiement du contrôle interne lui semble suffisant, tout comme les évolutions actuelles de l'application *Hélios*. Enfin, elle n'envisage pas de changements du calendrier d'arrêté des comptes permettant, en particulier, de prendre en compte les ajustements d'audit.

### Réponse de la DGCL :

La DGCL 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. En outre, elle se prononce en faveur d'un référentiel d'audit adapté au secteur local, malgré les possibles réticences des professionnels du chiffre à voir naître et devoir utiliser un nouveau référentiel. Elle préconise une période préparatoire suffisamment longue afin de s'assurer de l'adhésion des collectivités à la démarche.

Elle alerte toutefois sur le fait que ces différentes approches visant à améliorer la qualité des comptes publics locaux ne répondent toutefois qu'imparfaitement aux besoins : « *certaines difficultés se situent à un niveau plus fin de granularité que les standards de qualité attendus en matière de comptabilité générale. À titre d'illustration, le suivi de certaines dotations budgétaires comme la dotation d'équipement des territoires ruraux (DETR) ou la construction de dispositif de soutien ciblés comme les filets de sécurité impliquent un niveau de fiabilité important des imputations dans les comptes locaux* ».

Par ailleurs, la DGCL indique être opposée à la suppression du volet comptable des instructions budgétaires au profit du seul recueil des normes comptables, alors même que la Cour ne préconise pas leur suppression. La DGCL se prononce par ailleurs contre une fusion des instructions M4 et M22 avec l'instruction M57, afin de faciliter l'appréhension des normes par les collectivités.

De même, elle s'oppose aux préconisations de la Cour concernant le calcul des équilibres budgétaires, estimant que cela pourrait engendrer des difficultés de financement pour les collectivités. Elle est en désaccord avec la Cour quant à une meilleure maîtrise des dérogations à certains principes comptables concédées aux collectivités, arguant du fait que certaines normes seraient complexes et disproportionnées pour les communes de moins de 3 500 habitants. La DGCL ne partage pas non plus « la recommandation » d'accorder une délégation à l'exécutif pour modifier le budget après la période complémentaire, du fait des risques de contournement du caractère limitatif des crédits.

### **Réponse de l'assemblée des départements de France :**

L'association Départements de France estime nécessaire, comme le recommande la Cour, de disposer d'un référentiel d'audit propre au secteur public local.

Toutefois, 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.

### **Réponse de l'association des maires de France :**

L'AMF estime que le processus de certification améliore la fiabilité et la transparence des comptes et constitue un atout pour le dialogue avec les créanciers. De plus, elle relève que la mise en place d'un dispositif de contrôle interne peut améliorer l'évaluation des risques opérationnels et financiers et permettre d'anticiper les anomalies. Enfin, elle note que les évolutions proposées par la Cour concernant le compte financier unique et l'instruction M57 sont des compléments nécessaires à la démarche de certification, de même que la possibilité d'avoir une démarche de fiabilisation alternative à la certification.

Toutefois, l'AMF estime que 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).

### **Réponse de France Urbaine :**

France Urbaine adhère aux préconisations de la Cour concernant l'amélioration des performances d'*Hélios* et le fait de faciliter l'accès des collectivités (et des auditeurs externes) aux informations détenues par des tiers. Elle estime également nécessaire d'adapter les normes d'audit au secteur local avant toute généralisation de la démarche de certification.

Si France Urbaine reconnaît que l'argumentaire de la Cour concernant la valeur réglementaire à conférer au recueil des normes comptables est solide, elle se prononce tout de même contre cette préconisation, par crainte d'une « *dilution du pouvoir d'écoute des pouvoirs publics aux préoccupations budgétaires rencontrées sur le terrain* ». En outre, elle ne souhaite pas que la démarche de certification puisse être obligatoire, du fait des coûts induits.

### **Réponse d'intercommunalités de France :**

L'association soutient les préconisations de la Cour concernant le compte financier unique, la mise en place d'un référentiel de contrôle interne dont l'application serait obligatoire, 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.

Toutefois, concernant la fusion des comptes administratifs et des comptes de gestion, l'association attire l'attention sur la nécessité de fiabiliser le compte financier unique, notamment en ce qui concerne les comptes annexes. Elle s'interroge sur l'intégration des budgets des services publics industriels et commerciaux dans le compte financier unique, dans la mesure où ils ne génèrent pas de flux financiers avec le budget principal.

### **Réponse de Régions de France :**

Régions de France indique que les collectivités locales ne participent pas au déficit public de la France et sont soumises à de très nombreux contrôles externes (Cour des comptes, CRC, CICC, AFA, CNIL...).

L'association note, comme le fait la Cour, 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. Elle soutient la proposition de la Cour concernant les subventions d'investissement, selon laquelle il « *serait plus pertinent de ne plus qualifier ces subventions d'actifs immobilisables, mais d'acter l'existence d'une dérogation pour justifier leur classement dans le patrimoine des entités « apporteurs » et leur amortissement sur plusieurs exercices* », en indiquant toutefois que des dérogations devraient être accordées pour tenir compte de la spécificité des collectivités.

Elle se prononce, néanmoins, en défaveur de la mise en place d'un référentiel de contrôle interne obligatoire, car elle estime que cela irait à l'encontre de l'application du principe constitutionnel de libre administration. Elle attire l'attention sur les ajustements proposés à la suite des audits qui peuvent entraîner des dépréciations et avoir un impact sur le budget de fonctionnement des régions. Enfin, concernant la présentation des rapports des commissaires aux comptes aux organes délibérants, elle insiste sur la pédagogie nécessaire en amont, afin de ne pas confondre jugement de la gestion et processus de fiabilisation des comptes.

### **Réponse de Villes de France :**

Villes de France partage l'idée qu'il importe de fournir une information financière fiable et accessible. Elle insiste notamment sur la nécessité d'améliorer la connaissance de l'état de l'actif immobilisé, d'adapter le calendrier d'adoption des comptes et d'avoir un compte financier unique agrégé (en simplifiant toutefois les annexes). L'association est aussi favorable à la mise en place de mécanismes de contrôles internes obligatoires.

Toutefois, elle 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.

### **Réponse de la CNCC :**

La CNCC estime, comme la Cour, que la certification des comptes des collectivités territoriales est nécessaire. Elle rejoint également la Cour s'agissant du périmètre des entités certifiées, de l'approche par vague pour son instauration, avec un accompagnement en amont des collectivités concernées, des évolutions nécessaires des collectivités ayant le statut d'entités d'intérêt public, des évolutions relatives au calendrier de clôture des comptes, de la réglementation du contrôle interne et de l'audit des traitements externalisés.

Elle est toutefois en désaccord sur d'éventuelles évolutions majeures du référentiel comptable ou du référentiel d'audit, par crainte que celles-ci suscitent des incertitudes ou d'inquiétudes.

### **Réponse du CNoCP :**

Le CNoCP indique que le recueil des normes comptables devrait revêtir un caractère réglementaire. Il précise que les propositions formulées par la Cour concernant les évolutions normatives comptables seront prises en considération.

### **Réponse du H3C :**

Le H3C estime, avec la Cour, nécessaire d'ajuster les normes d'audit françaises au contexte local.

Il est cependant en désaccord avec la proposition de la Cour visant à confier le pilotage de ces adaptations aux juridictions financières, quelle que soit l'implication des acteurs concernés par la fiabilité des comptes publics locaux et par le contrôle de la gestion des collectivités dans cette démarche, en particulier la DGFIP et la DGCL. Il indique avoir prévu la mise en place d'un groupe de travail sur ce sujet, qui inclura des représentants de la Cour des comptes, des administrations et des collectivités expérimentatrices.

De plus, le H3C se prononce contre l'instauration d'une liste de commissaires aux comptes habilités à conduire l'audit des comptes des collectivités territoriales, car les pratiques actuelles reposent sur une obligation de formation et sur un devoir de compétence qui lui semblent suffisants. Il est, de ce fait, favorable à une formation spécifique aux commissaires aux comptes intervenant pour le compte des collectivités territoriales, sans toutefois aller jusqu'à la délivrance d'une habilitation et donc sans opérer de distinction selon les compétences des commissaires aux comptes.

### **Réponse du CNOEC :**

Le CNOEC adhère à la proposition de la Cour concernant l'obligation de mise en place d'un contrôle sur la base d'un référentiel national tenant compte des tailles différentes des collectivités. De même, il indique que la proposition de méthodes de fiabilisation alternatives à la certification correspond pleinement aux préconisations de l'Ordre, d'autant plus qu'il s'agit de missions sur lesquelles les experts-comptables peuvent intervenir. Il soutient également la proposition d'une norme d'audit spécifique au secteur local.

Toutefois, le CNOEC exprime un désaccord sur la proposition de création d'une liste d'auditeurs habilités à répondre aux appels d'offres pour l'audit des collectivités territoriales, et estime que le cadre actuel, reposant sur des actions de formation continue, est suffisant. Enfin, il indique que l'adaptation des normes d'audit par une « *commission consultative* » que piloteraient les juridictions financières relève d'une de ses prérogatives.