

# Annexe sur l'expérimentation de la certification des comptes publics locaux : enjeux et méthodes

## SOMMAIRE :

<b>1) LES OBJECTIFS DE LA CERTIFICATION DES COMPTES LOCAUX</b>	<b>2</b>
1.1) La portée de la certification	2
1.2) Le premier destinataire de l'avis du certificateur : l'assemblée délibérante	3
1.3) Le maintien des responsabilités respectives de l'ordonnateur et du comptable	3
<b>2) LA MÉTHODOLOGIE DE LA CERTIFICATION</b>	<b>4</b>
2.1) Le choix du certificateur	4
2.2) Le certificateur et les normes de certification	5
2.4) Les états financiers à certifier	6
<b>3) LES PRÉALABLES À LA CERTIFICATION</b>	<b>8</b>
3.1) Une préparation par l'ordonnateur, le comptable et le futur certificateur	8
3.2) Une expérimentation préalable avec des collectivités volontaires	9
3.3) Le référentiel comptable et le normalisateur comptable	10
<b>4) L'INTERET DE LA CERTIFICATION</b>	<b>11</b>
4.1) L'homogénéité des garanties de sincérité des comptes des grands organismes publics	11
4.2) La certification renforce le contrôle démocratique de la gestion publique locale	12
4.3) La certification renforce les garanties offertes aux financeurs de la collectivité concernée, ce qui facilite l'accès de celle-ci aux ressources financières externes	12
4.5) La certification est également un levier pour les ordonnateurs souhaitant optimiser leur organisation interne et leurs procédures pour tout ce qui touche aux finances	13
4.6) L'enrichissement du partenariat entre les deux acteurs de la fonction comptable que sont l'ordonnateur et le comptable	14

## **1) LES OBJECTIFS DE LA CERTIFICATION DES COMPTES LOCAUX**

### **1.1) La portée de la certification**

La certification des comptes se définit comme l'opinion écrite et motivée que formule un organisme indépendant sous sa responsabilité sur la conformité des états financiers d'une entité, dans tous ses aspects significatifs, à un ensemble donné de règles comptables au premier rang desquelles figurent la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes.

La certification étant un avis sur les états financiers d'un organisme <sup>1</sup>, le certificateur apprécie ces derniers sans se prononcer directement sur la responsabilité du comptable public et de l'ordonnateur qui les ont élaborés. De même, elle ne conduit pas à se prononcer sur la qualité de la gestion de la collectivité concernée, sur la qualité de son financement ou sur sa solidité financière ; ces aspects relèvent, conformément au code des juridictions financières, de missions distinctes .

En revanche, la certification contribue à attester de la transparence et de la qualité des comptes sous l'angle du dispositif de contrôle interne comptable et financier de l'organisme qui en est l'objet.

Une certification ne peut porter que sur les états financiers d'un organisme donné. Elle ne s'entend que comme annuelle, conformément à la périodicité annuelle d'arrêté des comptes.

La certification n'est donc pas une alternative mais bien un complément aux formes existantes de contrôle des comptes publics. L'opinion émise par un certificateur n'est ni un avis sur la probité du producteur des comptes, ni un certificat de bonne gestion des fonds publics. Elle signifie seulement que les états financiers présentés par l'entité ne comportent pas d'anomalie suffisamment significative pour pouvoir induire le lecteur en erreur sur la situation patrimoniale et financière de l'entité.

Cela implique que cette opinion sur la qualité comptable est étayée par les constats effectués lors des missions d'audits intermédiaires ou finales et que les éventuelles réserves formulées par le certificateur sur tel ou tel point nuanceront le jugement en attirant l'attention sur les anomalies ou a minima, les incertitudes que le certificateur aurait pu constater lors de ses contrôles.

L'organe délibérant et/ou le lecteur externe des comptes (financeur, partenaire, créancier,...) disposent par conséquent de l'avis d'un expert extérieur et indépendant à l'entité, sur la conformité et la régularité de ses comptes au regard des normes et des textes en vigueur.

Ce n'est ni un « quitus » pour la gestion que seul l'organe délibérant ou le juge des comptes peuvent accorder à l'ordonnateur et au comptable, ni un certificat de bonne santé financière de l'entité. Seuls les états comptables font l'objet d'une certification, les choix de gestion et les choix budgétaires n'entrent pas dans le périmètre de contrôle du certificateur.

Par ailleurs, le certificateur des comptes n'effectue aucun contrôle du respect de l'autorisation budgétaire et ne porte aucune opinion sur son résultat. Il appartient par conséquent au comptable public de s'assurer du respect de l'autorisation budgétaire accordée par l'assemblée délibérante.

---

<sup>1</sup> Article L. 823-9 du code de commerce : « *Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice* ».

La certification ne se substitue pas plus au contrôle de légalité<sup>2</sup> et budgétaire<sup>3</sup> exercé par le Préfet pour les collectivités locales, lequel conserve toute son importance notamment au regard du respect de la règle d'or d'équilibre budgétaire limitant notamment leur endettement. Ces contrôles conservent un caractère régalien, permettant d'assurer l'application uniforme des dispositions nationales sur tout le territoire dans le respect de la hiérarchie des normes.

Enfin, la certification n'est pas un jugement, puisque le juge des comptes s'assure de la régularité des opérations des comptables en appréciant notamment la qualité du contrôle des fonds publics. Il veille au « *bon emploi des deniers publics* », c'est-à-dire qu'il contrôle la qualité et la régularité de la gestion et en apprécie les résultats. Il assure ainsi une fonction d'examen de la gestion des collectivités et est amené, par là même, à juger de la performance d'un organisme ou d'une collectivité, ce qui est interdit au certificateur.

## **1.2) Le premier destinataire de l'avis du certificateur : l'exécutif local et l'assemblée délibérante**

Par parallélisme avec la certification des comptes de l'Etat, qui est transmise à l'exécutif et destinée au Parlement en accompagnement de la loi de règlement, la décision du certificateur paraîtrait devoir être destinée à l'exécutif local puis à l'assemblée délibérante de l'organisme public local à l'occasion de l'approbation des comptes clos.

Ceci créera de nouvelles contraintes calendaires pour tous les acteurs : arrêté plus rapide au début de l'année N+1 des comptes de l'exercice N, opérations d'inventaire plus précoces, communication des états financiers soumis à certification à bonne date, finalisation de ses travaux par le certificateur de manière à ce qu'il émette sa décision avant le 1<sup>er</sup> juin de l'exercice N+1, date à partir de laquelle l'assemblée délibérante doit être mise en mesure de se prononcer par un vote sur la gestion de l'année précédente (approbation intervenant avant le 30 juin de l'exercice N+1 selon l'article L.1612-12 du code général des collectivités territoriales rappelé infra).

Si l'attestation du certificateur éclaire donc la décision de l'assemblée délibérante lorsqu'elle approuve ainsi les comptes du dernier exercice clos, elle intéresse en priorité l'exécutif local et ses services pour piloter la gestion de la collectivité concernée, les partenaires de la collectivité (banques et marchés financiers octroyant des financements, organismes publics octroyant des subventions conditionnées par des éléments financiers,...) et, de façon plus générale, les habitants de la collectivité auxquels des comptes doivent être rendus sur l'utilisation des impôts locaux qu'ils payent.

## **1.3) Le maintien des responsabilités respectives de l'ordonnateur et du comptable**

Au regard de la portée de la certification (cf. §1,1 supra), elle ne peut pas se substituer aux autres formes de contrôles externes.

Si l'on se réfère aux contrôles dont le comptable public est personnellement et pécuniairement responsable, ceux-ci ne sont pas réduits dans leur portée par l'exigence de certification

<sup>2</sup> Cf. articles L.1612-1 à L.1612-20 du code général des collectivités territoriales. Ce contrôle est exercé par le préfet, en liaison avec les chambres régionales des comptes (CRC).

<sup>3</sup> Le contrôle budgétaire relève de la compétence exclusive du préfet en application de l'article 72 de la Constitution et du code général des collectivités territoriales. Le préfet est seul habilité, dans les cas prévus par ce code et après avis de la CRC, à réformer les documents budgétaires dans le cadre de son pouvoir de substitution qui lui permet de régler d'office et de rendre exécutoire le budget d'une collectivité

puisque leur objet est différent. Par contre, le certificateur peut s'appuyer sur les contrôles réalisés par le comptable pour étayer son opinion positive sur la maîtrise des risques en croisant les dispositifs de contrôle interne de l'ordonnateur et du comptable, par exemple.

Ainsi, le contrôle effectué par le comptable public, qui est indépendant de l'exécutif local, est articulé autour du principe de distinction de l'ordonnateur et du comptable réaffirmée par le décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 et qui constitue une norme de contrôle interne (cf. Charte nationale relative à la fiabilisation des comptes locaux). Dans ce cadre actualisé, le comptable conserve son rôle de tenue de la comptabilité, de contrôle des recettes, dépenses (hiérarchisé et partenarial) et du patrimoine<sup>4</sup>. Son statut en fait un garant de la qualité d'ensemble des opérations de nature comptable.

Une fois décidée, la certification des comptes locaux s'inscrirait dans l'ensemble normatif budgétaire et comptable en vigueur pour l'ordonnateur, le comptable public et le certificateur dont la modification n'est pas nécessaire à l'intervention de ce dernier comme le démontre la pratique, depuis plusieurs années, de certification des comptes de l'Etat et de ses principaux établissements publics.

Les principes fondamentaux suivants des finances publiques continueront à s'appliquer :

- la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable : les compétences et obligations précises de ces derniers sont définies par l'article 60 de la loi n°63-156 du 23 février 1963 et le décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 ;
- le principe constitutionnel de libre administration des collectivités territoriales : chaque organisme public local demeure responsable de l'organisation du contrôle interne pesant sur ses services et de l'organisation de son système d'information budgétaire et comptable. La certification se fera sur la base de plusieurs systèmes d'information s'échangeant des données par interface.

Le système d'information des comptes publics étant unique (HELIOS), le certificateur porterait une appréciation sur les fonctionnalités comptables de cet outil de façon coordonnée au niveau national, selon une méthodologie définie après des échanges appropriés avec la DGFIP. Le certificateur étudierait également le système d'information différent de chaque organisme public local concerné.

## **2) LA MÉTHODOLOGIE DE LA CERTIFICATION**

### **2.1) Le choix du certificateur**

Le deuxième alinéa de l'article 47-2 de la Constitution précise que « *les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière* ».

Il appartiendra au législateur de définir qui certifiera les comptes des collectivités territoriales<sup>5</sup>. A titre de référence, l'article L.6145-16 du code de la santé publique dispose que « *les comptes des établissements publics de santé définis par décret sont certifiés. Les modalités de certification, par un commissaire aux comptes ou par la Cour des comptes, sont fixées par voie réglementaire* » (cf. décret n°2013-1238 du 23 décembre 2013 relatif aux modalités de certification des comptes des établissements publics de santé). En tout état de cause, le certificateur doit être extérieur et indépendant à la fois de l'ordonnateur et du comptable de la collectivité concernée qui ne peuvent être à la fois juge et partie.

<sup>4</sup> Cf. articles 18, 19 et 42 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgét. et compt. pub.

<sup>5</sup> L'article L.132-6 du code des juridictions financières confirme que seule une loi peut instituer une obligation de certification pour certains comptes publics (« ... *administrations publiques soumises par la loi à l'obligation de certification de leurs comptes...* »).

Une loi doit ainsi confier au certificateur externe, qu'elle désignera, la responsabilité de s'assurer du respect des principes ainsi posés par la Constitution :

- *régularité* [conformité des états financiers aux règles et procédures en vigueur],
- *sincérité* [établissement des états financiers en fonction de la connaissance que les responsables ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés],
- *image fidèle* [application de bonne foi des règles comptables et production d'informations complémentaires si nécessaire] du résultat de la gestion, du patrimoine et de la situation financière.

Dans l'hypothèse où la loi désignerait les commissaires aux comptes pour certifier tout ou partie des comptes locaux, les collectivités concernées devraient respecter les règles de la commande publique pour conclure un marché public pluriannuel avec l'un d'eux. A titre de comparaison, les commissaires aux comptes chargés de certifier les comptes hospitaliers « *sont nommées par le conseil de surveillance pour six exercices sur proposition du directeur de l'établissement, au terme d'une procédure de mise en concurrence conduite dans les conditions prévues par le code des marchés publics et conformément à un cahier des charges type arrêté par les ministres chargés du budget et de la santé* ».

Même dans cette hypothèse, « *la Cour des comptes s'assure que les comptes des administrations publiques sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière soit en certifiant elle-même les comptes, soit en rendant compte au Parlement de la qualité des comptes des administrations publiques dont elle n'assure pas la certification* » (article L.111-3-1 A du code des juridictions financières).

Ceci explique qu'un commissaire aux comptes doit communiquer son rapport à la Cour des comptes : « *Les rapports de certification des comptes des administrations publiques soumises par la loi à l'obligation de certification de leurs comptes sont obligatoirement transmis sans délai à la Cour des comptes qui en établit une synthèse et, sur cette base, émet un avis sur la qualité des comptes de ces administrations publiques. Cet avis est transmis au Premier ministre, au ministre chargé du budget et aux présidents des assemblées parlementaires* » (article L.132-6 du code des juridictions financières). A partir de ces informations, la Cour des comptes établit chaque année un rapport sur les finances locales où elle met en évidence, la situation des comptes locaux (cf. dernier rapport publié en octobre 2013 : <http://www.ccomptes.fr/index.php/Publications/Publications/Les-finances-publiques-locales>).

On rappellera également qu'un commissaire aux comptes doit communiquer son rapport au comptable public de la collectivité concernée : « *Les commissaires aux comptes sont déliés du secret professionnel à l'égard du comptable public d'un organisme public lorsqu'ils sont chargés de la certification des comptes dudit organisme. Les commissaires aux comptes adressent copie de leurs rapports de certification des comptes des organismes publics dotés d'un comptable public à ce dernier* » (article L.823-16 du code de commerce).

## **2.2) Le certificateur et les normes de certification**

Le certificateur devrait appliquer les normes internationales d'audit (ISA, International Standards on Auditing <sup>6</sup>) qui constituent la référence internationale pour les professionnels de l'audit financier, privés comme publics, et qui sont déjà mises en œuvre pour les comptes de l'Etat.

---

<sup>6</sup> Pour les consulter : <http://fidef.org/content/Normes%20ISA.doc>

Les obligations du certificateur supposent qu'il mette en œuvre des méthodes de contrôle par sondage et ciblées permettant de s'assurer de l'enregistrement correct, suffisant et exhaustif des données comptables et financières.

La méthode de certification devra toutefois être suffisamment souple pour s'adapter à la multiplicité des organisations possibles et à l'hétérogénéité des systèmes d'information des services des ordonnateurs locaux.

### **2.3) Le périmètre des organismes publics locaux concernés par la certification**

La pertinence de la démarche de certification (rapport coûts/avantages) supposerait de la réserver aux organismes publics locaux dont les masses budgétaires comportent des enjeux financiers suffisants.

A l'exemple du secteur privé réservant la certification aux sociétés les plus importantes <sup>7</sup>, il importerait donc de définir un seuil qui pourrait donner du sens à une démarche de certification. Seuls les organismes publics locaux d'une certaine importance sont, par ailleurs, en mesure de consacrer les moyens humains et matériels indispensables à une telle démarche (réingénierie des procédures et organisations, adaptation du système d'information, renforcement du contrôle interne et mise en place éventuelle d'un audit interne, accroissement des travaux d'inventaire,...).

Il conviendrait donc de limiter la certification aux organismes publics locaux les plus importants, selon un critère financier et/ou démographique.

### **2.4) Les états financiers à certifier**

Une fois le principe acté par le législateur et dans la mesure où le cadre réglementaire applicable s'impose au certificateur, la certification pourrait intervenir sans modification des documents comptables et financiers et des annexes, actuellement établis. Toutefois, les travaux en cours du comité national relatif à la fiabilité des comptes locaux sur les annexes des comptes et la dématérialisation des états financiers seraient de nature à faciliter la certification.

Pour un organisme public local donné, il s'agirait de certifier à la fois les comptes résultant de l'exécution du budget principal et des budgets annexes. *« L'arrêté des comptes de la collectivité territoriale est constitué par le vote de l'organe délibérant sur le compte administratif présenté selon le cas par le maire, le président du conseil général ou le président du conseil régional après transmission, au plus tard le 1er juin de l'année suivant l'exercice, du compte de gestion établi par le comptable de la collectivité territoriale »* (art. L.1612-12 du code général des collectivités territoriales). Ces états financiers engagent les différents acteurs car le compte de gestion *« est visé par l'ordonnateur, qui certifie que le montant des titres à recouvrer et des mandats est conforme aux écritures de la comptabilité administrative »* (art. D.2343-4 du même code).

A partir de la liste des états financiers actuellement produits chaque année par les comptables publics aux juridictions financières, la Cour des comptes et la direction générale des finances publiques ont proposé la définition d'une liste des états financiers qui seraient à soumettre par le comptable public au certificateur (cf. annexe n°1 de la présente note). En effet, l'article 18 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 confère l'exclusivité de la tenue des comptes au comptable public. Par voie de conséquence, les états financiers principaux (bilan et compte de

<sup>7</sup> Article L.823-12-1 du code de Commerce et décret n°2009-234 du 25 février 2009.

résultat) sont élaborés par le comptable. Toutefois, ce dernier est tributaire de l'ordonnateur pour les écritures d'inventaire. De surcroît, les annexes, destinées à assurer la lisibilité des états financiers, sont composées d'états élaborés à la fois par le comptable et par l'ordonnateur.

Même si le compte de gestion est établi par le comptable et le compte administratif par l'ordonnateur, l'ensemble (inséré dans le compte de gestion sur pièces déjà produit au juge des comptes) constitue les états financiers d'une unique comptabilité de chaque organisme public local (cf. article L.1612-12 du CGCT précité). Pour autant les états financiers à certifier ne sont pas nécessairement la totalité de ces documents mais ceux qui peuvent utilement former un ensemble cohérent au regard des principes généraux comptables (bilan, compte de résultat, annexe) compte tenu de la distinction à opérer par rapport aux états d'exécution budgétaire.

Des travaux conduits, il ressort que les conditions actuelles de présentation des états financiers d'un organisme public local permettraient d'engager au moins une expérimentation de certification. A terme, la dématérialisation croissante des échanges entre ordonnateurs, comptables et juges des comptes, d'une part, et l'évolution de leurs systèmes d'information respectifs, d'autre part, pourra être mise à profit pour consolider informatiquement les composants de l'annexe élaborés à la fois par le comptable et l'ordonnateur. Ce faisant, la présentation des états financiers, soumis à certification, pourrait être améliorée progressivement.

## **2.5) La décision du certificateur et ses conséquences**

En pratique, le certificateur intervient en deux temps : dans le cadre d'une mission intermédiaire, lui permettant de dresser un premier diagnostic du dispositif de contrôle interne comptable et financier mis en œuvre, et dans le cadre d'une mission finale, à la clôture des comptes.

Comme pour toute certification de comptes, le certificateur des comptes publics locaux disposerait de quatre options au terme de ses investigations :

- Certifier sans réserve : il ne subsiste aucun désaccord ou les désaccords relevés ne sont pas significatifs à l'issue des vérifications effectuées. Le certificateur n'a pas été limité dans ses vérifications ;
- Certifier avec des réserves : le certificateur a identifié des limitations ou désaccords, mais ceux-ci ne sont pas suffisants pour l'empêcher d'émettre une opinion ou remettre en cause la régularité, la sincérité, et la fidélité des comptes ;
- Constater l'impossibilité de certifier : le certificateur indique que l'accumulation de limitations est trop importante et l'empêche d'émettre une opinion ;
- Refuser de certifier : dans ce cas, les limitations et désaccords sont tels qu'ils entachent la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes <sup>8</sup>.

Quelle que soit l'option retenue par le certificateur, sa décision aurait valeur d'avis destiné à éclairer l'autorité en charge de l'approbation des comptes clos (cf. §1.2 supra).

Les modalités souhaitables de publicité à donner à cet avis du certificateur, compte tenu de la réglementation en vigueur encadrant la publicité des comptes clos, restent à préciser en concertation avec tous les acteurs concernés.

---

<sup>8</sup> Sur ces notions voir l'acte de certification des comptes de l'exercice 2007 de l'Etat par la Cour des comptes (page 2) : <http://www.ccomptes.fr/CC/documents/RCE/Certification-comptes-2007.pdf>

### **3) LES PRÉALABLES À LA CERTIFICATION :**

#### **3.1) Une préparation par l'ordonnateur, le comptable et le futur certificateur**

En préalable à la certification, il apparaît indispensable d'établir un état des lieux précis permettant à tous les services concernés d'adapter leur organisation, leurs procédures et leurs dispositifs d'audit et de contrôle internes pour être en mesure d'engager le processus de certification avec des chances raisonnables de réussite. A titre de comparaison, l'[instruction de la DGFIP n°11-018-M21 du 31 octobre 2011](#) diffuse un guide méthodologique relatif au chantier de fiabilisation des comptes de l'ensemble des établissements publics de santé.

Le certificateur évaluera particulièrement le contrôle interne comptable qui est l'ensemble des dispositifs formalisés et permanents, choisis par l'encadrement, mis en oeuvre par les responsables de tous niveaux pour maîtriser les risques de ne pas atteindre l'objectif de qualité comptable.

En effet, le certificateur ne se contente pas d'établir puis d'exécuter des programmes de contrôle des enregistrements comptables pour obtenir les éléments probants nécessaires au fondement de son opinion sur les états financiers. Il apprécie aussi la fiabilité du contrôle interne de bout en bout des chaînes administratives concernées afin de pouvoir limiter ses propres contrôles par sondage.

Il convient donc que l'organisation du contrôle interne, tant chez l'ordonnateur que chez le comptable, soit formalisée et mise à sa disposition (cartographie des risques et référentiel de contrôle interne pour couvrir ces risques notamment<sup>9</sup> : cf. annexe n°2 de la présente note).

A titre de comparaison, la préparation de la certification des comptes de l'Etat a reposé sur les trois leviers traditionnels du contrôle interne :

- un volet "*organisation*" qui se traduit par l'organisation des processus comptables, l'attribution et la séparation des tâches, les points de contrôle et la chaîne hiérarchique ;
- un volet "*documentation*" qui a consisté former l'ensemble des acteurs de la fonction comptable, et de mettre à leur disposition des référentiels de contrôle interne comptable pour l'ensemble des processus comptables, ainsi que des guides de procédures comptables pour les processus dont les risques apparaissent les plus importants. Les référentiels de contrôle interne décrivent les risques par processus comptables (commande publique, rémunérations, impôts...), et précisent les mesures de contrôle interne à prendre, qui doivent être nécessairement adaptées à l'environnement, au métier et au volume du service. Le renforcement du contrôle interne comptable passe aussi par la formation et la sensibilisation de l'ensemble des acteurs ;
- un volet "*traçabilité*" qui vise pour toutes les procédures administratives et informatiques à garantir un dispositif de trace et d'archivage pour assurer l'auditabilité des comptes.

Tout dispositif de contrôle interne doit être évalué périodiquement , afin d'en détecter les dysfonctionnements dans un but d'amélioration. Cette vérification pourra être réalisée par les services financiers de la collectivité.

Dans ce domaine, la DGFIP appuie les organismes publics locaux souhaitant améliorer la qualité de leurs comptes dans le cadre de conventions de services comptables et financiers. Pour autant, un tel chantier nécessitera un investissement important de la part des services de

<sup>9</sup> Rapport sur le contrôle interne comptable de l'Etat. Joint au projet de loi de règlement, ce rapport a vocation à rendre compte des conditions dans lesquelles sont élaborés les comptes et des actions engagées par les services concernés pour en assurer la qualité.

Référentiel de contrôle interne comptable de l'Etat : [http://www.performance-publique.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/comptabilite/referentiel\\_controle\\_interne.pdf](http://www.performance-publique.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/comptabilite/referentiel_controle_interne.pdf) abrogé



l'ordonnateur qui pourront aussi faire appel à des ressources externes pour ce faire (consultants spécialisés).

Si le comptable public tient la comptabilité de la collectivité territoriale, ses écritures sont la résultante de décisions prises par l'ordonnateur qui détient le pouvoir de gestion. La qualité comptable n'est donc pas l'affaire du seul comptable public. L'action coordonnée de ces deux acteurs est indispensable :

- Pour identifier les dysfonctionnements qui sont constatés et les résoudre par la mise en place des procédures les plus performantes ;
- Pour mettre en place les contrôles permettant de fiabiliser les enregistrements comptables ;
- Pour tirer le meilleur profit des procédures et des outils modernes de gestion ;
- Pour formaliser des objectifs à atteindre ensemble.

Après avoir dressé un diagnostic conjoint de la qualité comptable, ils doivent réexaminer ensemble les procédures existantes pour remédier aux dysfonctionnements constatés par eux-mêmes ou par les juridictions financières. L'efficacité suppose qu'ils arrêtent ensemble un plan d'action définissant les objectifs de progrès et les actions à entreprendre : contenu, modalités, calendrier, acteurs, désignation du (des) responsable (s) de la conduite de l'action.

### **3.2) Une expérimentation préalable avec des collectivités volontaires quelle que soit leur population**

Les motifs suivants justifient une approche pragmatique et expérimentale :

- L'expérience de la certification des comptes de l'Etat et de ses établissements publics illustre l'importance et l'intensité des travaux de préparation ainsi que la difficulté des premières certifications ;
- Il est nécessaire de cartographier les tâches comptables, de recenser l'ensemble des acteurs à l'origine des opérations comptables et de tester le référentiel de certification (normes d'audit,...) et les nouvelles relations entre les acteurs (passage de contrôles comptables a posteriori à des contrôles contemporains) avant d'entrer dans une procédure stabilisée ;
- Pour ménager le principe constitutionnel de libre administration des collectivités locales et créer les conditions de la réussite de la certification, il paraît indispensable, après décision du législateur sur le principe, de n'expérimenter la démarche qu'avec des organismes volontaires.

Il semble nécessaire qu'un bilan des expérimentations soit établi avant de décider éventuellement de la généralisation de la certification dans le périmètre défini. Ce bilan permettrait, le cas échéant, de proposer des modalités alternatives d'assurance de la qualité des autres comptes locaux.

Une expérimentation de la certification permettrait ainsi de :

- mesurer les facteurs clés de succès pour que les états financiers des collectivités et établissements publics locaux, objet de l'expérimentation, satisfassent aux principes de régularité, de sincérité et de fidélité ;
- déterminer les contraintes à lever afin d'assurer la certification des collectivités et établissements publics locaux dont les enjeux financiers la justifient ;
- préciser les modalités de l'extension de l'expérimentation de la certification à ces collectivités.

En raison de l'importance pour les collectivités territoriales de la certification de leurs comptes, l'expérimentation de la certification ne peut se faire que dans un cadre législatif.

### 3.3) Le référentiel comptable et le normalisateur comptable

L'autorité en charge de la certification des comptes est distincte de l'autorité en charge de la tenue des comptes conformément au principe fondamental de séparation des pouvoirs et au dispositif applicable à la certification des comptes des entreprises privées (cf. directive 2006/43/CE modifiée concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés).

La refonte des normes comptables en vigueur n'est pas un préalable à la certification des comptes publics locaux. L'expérimentation permettra de tirer des enseignements sur ce point.

Le résultat des certifications pourra, en effet, être mis à profit par le normalisateur comptable compétent pour se prononcer sur l'évolution des normes comptables applicables aux organismes publics locaux, qui sont distinctes de celles applicables à l'Etat (cf. travaux en cours du conseil de normalisation des comptes publics).

L'article 57 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012<sup>10</sup> définit la notion de qualité des comptes publics à partir de six critères. Il vient préciser clairement le champ de la qualité comptable et les obligations en résultant pour ces deux acteurs.

Les instructions budgétaires et comptables du secteur public local (M14, M52, M71,...) reposent déjà sur l'application des principes généraux du droit comptable, selon lesquels les comptes annuels doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat (cf. document de travail examiné par le comité national relatif à la fiabilité des comptes locaux lors de sa réunion du 27 janvier 2014).

Le respect de ce cadre normatif correspond ainsi à une obligation juridique pour les collectivités territoriales, mais répond aussi à leur intérêt et à celui de leurs partenaires. En effet, la comptabilité est un outil utile à la gestion, notamment patrimoniale, et elle contribue à la préservation des intérêts financiers des collectivités. Elle assure une visibilité indispensable, en amont des prises de décision, et constitue le matériau de la communication financière. Elle assoit également les diverses prestations d'analyse financière et de valorisation des données comptables. Enfin, elle conditionne l'exactitude du calcul du montant des déficits et endettements publics effectués au niveau de la comptabilité nationale.

---

<sup>10</sup> Art. 57 – La qualité des comptes des personnes morales mentionnées à l'article 1er est assurée par le respect des principes comptables, tels que définis par les règles arrêtées par le ministre chargé du budget, dans les conditions fixées à l'article 54. Elle doit répondre aux exigences énoncées aux 1o et 2o de l'article 53 au regard notamment des objectifs suivants :

- Les comptes doivent être conformes aux règles et procédures en vigueur ;
- Ils doivent être établis selon des méthodes permanentes, dans le but d'assurer leur comparabilité entre exercices comptables ;
- Ils doivent appréhender l'ensemble des événements de gestion, en fonction du degré de connaissance de leur réalité et de leur importance relative, dans le respect du principe de prudence ;
- Ils doivent s'attacher à assurer la cohérence des informations comptables fournies au cours des exercices successifs en veillant à opérer le bon rattachement des opérations à l'exercice auquel elles se rapportent ;
- Ils doivent être exhaustifs et reposer sur une évaluation séparée et une comptabilisation distincte des éléments d'actif et de passif ainsi que des postes de charges et de produits, sans possibilité de compensation ;
- Ils doivent s'appuyer sur des écritures comptables fiables, intelligibles et pertinentes visant à refléter une image fidèle du patrimoine et de la situation financière

#### **4) L'INTERET DE LA CERTIFICATION :**

##### **4.1) L'homogénéité des garanties de sincérité des comptes des grands organismes publics**

Depuis 2008, l'article 47-2 de la Constitution <sup>11</sup> fixe les exigences de régularité et de sincérité des comptes des administrations publiques. La France s'est lancée, depuis 2006, dans une démarche de certification des comptes de l'État, établis selon des principes identiques à ceux régissant les comptes des entreprises (sauf spécificités de l'action publique). Elle est actuellement le seul pays de la zone euro et l'un des rares pays au monde à avoir des comptes, établis en droits constatés, étatiques certifiés <sup>12</sup>.

Le nouveau cadre juridique européen est également de plus en plus soucieux de transparence des comptes publics. Les dispositions du cadre de surveillance budgétaire établi par le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne s'appliquent aux administrations publiques dans leur ensemble, lesquelles comprennent les sous-secteurs de l'administration centrale, des administrations d'États fédérés, des administrations locales et des administrations de sécurité sociale au sens du règlement n°2223/96 du Conseil de l'Union européenne du 25 juin 1996 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux (SEC 95). La disponibilité et la fiabilité de données établies selon les principes du SEC 95 conditionnent ainsi le bon fonctionnement du cadre de surveillance des déficits des États de l'Union dans un contexte profondément marqué par la récente crise de la dette grecque notamment.

L'article 3 de la directive n°2011/85/UE du Conseil de l'Union européenne du 8 novembre 2011, sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des États membres précise qu'« *en ce qui concerne les systèmes nationaux de comptabilité publique, les États membres disposent de systèmes de comptabilité publique couvrant de manière exhaustive et cohérente tous les sous-secteurs des administrations publiques et contenant les informations nécessaires à la production de données fondées sur les droits constatés en vue de la préparation de données établies sur la base des normes du SEC 95. Ces systèmes de comptabilité publique sont soumis à un contrôle interne et à un audit indépendant. Les États membres assurent la publication régulière, et en temps utile, de données budgétaires afférentes à tous les sous-secteurs des administrations publiques* » <sup>13</sup>. Au plus tard le 14 décembre 2018, la Commission publiera un rapport sur l'adéquation de la présente directive en appréciant le degré général de transparence des finances publiques dans les États membres.

*« On peut considérer que [le système actuel] est largement suffisant pour l'écrasante majorité des communes, communautés de communes et établissements publics locaux et pour répondre aux nouvelles dispositions communautaires précédemment rappelées. En revanche, le moment paraît venu d'envisager d'aller vers un plus haut niveau d'exigence en ce qui concerne les très grandes collectivités – celles dont le budget se chiffre par milliards ou centaines de millions d'euros : régions, départements, métropoles, communautés urbaines, communautés d'agglomération et grandes villes (plus de 50 000 habitants).*

*Comme le montrent les exemples de la certification par la Cour des comptes des comptes de l'État et de ceux du régime général de sécurité sociale, comme ceux des grands établissements publics faisant certifier leurs comptes par des commissaires aux comptes, seule une démarche de ce type est de nature à faire franchir aux producteurs des comptes, accompagnés par leurs auditeurs, les étapes nécessaires à l'obtention de la garantie d'une*

<sup>11</sup> « (...) 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 ».

<sup>12</sup> Quatre autres le sont également : Australie, Canada, Royaume-Uni et Nouvelle Zélande (Les États-Unis n'ont pas réussi à faire certifier leurs comptes)

<sup>13</sup> « Des audits indépendants, menés par des institutions publiques telles que les cours des comptes ou des organismes d'audit privés, devraient encourager les meilleures pratiques internationales » (considérant n°3 de cette directive).

information complète et de qualité sur la situation financière et le patrimoine des entités concernées » (Rapport de la Cour des comptes sur les finances locales, octobre 2013, page 144).

#### **4.2) La certification renforce le contrôle démocratique de la gestion publique locale**

La comptabilité publique est un instrument de preuve de l'utilisation des fonds publics et en même temps de contrôle de l'action publique <sup>14</sup>. Cette exigence de transparence de la gestion publique trouve ses racines dans l'article 15 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 qui a valeur constitutionnelle : « *La Société a le droit de demander compte à tout Agent public de son administration* ». Le Conseil constitutionnel déduit de cette disposition, en la combinant avec l'article 14 de la même Déclaration, les exigences de bon emploi des deniers publics et de bonne administration de la justice (décision n° 2006-545 DC du 28 décembre 2006, considérant n° 24).

Ainsi, la certification garantit la qualité de l'information comptable rendue à nos concitoyens les citoyens et à leurs représentants dans les assemblées délibérantes qui doivent pouvoir se fier aux comptes qui leur sont rendus. Une information est fiable si elle est vérifiable, neutre et fidèle c'est-à-dire qu'elle est conforme à la réalité.

#### **4.3) La certification renforce les garanties offertes aux financeurs de la collectivité concernée, ce qui facilite l'accès de celle-ci aux ressources financières externes**

La certification constitue une garantie et un signal fort de crédibilité et de professionnalisme, vis-à-vis notamment des financeurs publics et privés et de l'ensemble des autres partenaires souhaitant apprécier le plus fidèlement possible la capacité financière de la collectivité.

La certification des comptes présente notamment cette garantie, dans la mesure où elle est réalisée par un organisme extérieur selon des normes professionnelles reconnues. Elle limite l'aléa dans l'appréciation des agences de notation conditionnant l'accès aux marchés financiers.

En conséquence, un rapport sénatorial a recommandé « *l'expérimentation de la certification de certains comptes des collectivités locales pour faciliter la lecture des investisseurs sur la situation des comptes publics* » (proposition n°25 du rapport d'information n°598 déposé au Sénat le 18 juin 2012 par M. Aymeri de MONTESQUIOU, intitulé « *Agences de notation: pour une profession réglementée* » <sup>15</sup>).

#### **4.4) La certification est un levier très efficace pour mobiliser pleinement les différents acteurs du chantier de la fiabilisation des comptes**

La certification conduit à valoriser les fonctions assignées à la tenue de la comptabilité générale : être un vecteur d'information, un support des outils de gestion et un support de contrôle. La comptabilité est la traduction d'un ensemble de flux économiques et patrimoniaux. Ainsi, elle permet un affichage objectif de la situation patrimoniale et financière de l'entité au travers d'un bilan et son évolution au travers d'un compte de résultat. La démarche de qualité comptable est donc un moyen d'assurer davantage de transparence sur la situation financière par une meilleure connaissance des actifs et passifs, par la sincérité du résultat, et de fournir une information claire, pertinente, lisible et périodique.

<sup>14</sup> cf. article 57 du décret GBCP  
cf. article 57 du décret GBCP

<sup>15</sup> <http://www.senat.fr/rap/r11-598-1/r11-598-1.html>

En améliorant sa qualité, la comptabilité peut alors jouer pleinement son rôle de support des outils de gestion. Elle fournit ainsi une information comptable fiable nécessaire aux outils de pilotage financier et elle permet de faciliter les arbitrages de gestion. L'information comptable est ainsi directement utile au pilotage de la performance. La certification renforce la mobilisation des acteurs pour améliorer la fiabilité des comptes à cette fin.

#### **4.5) La certification est également un levier pour les ordonnateurs souhaitant optimiser leur organisation interne et leurs procédures pour tout ce qui touche aux finances**

La démarche d'amélioration de la qualité comptable repose sur un dispositif de contrôle interne comptable et financier. La mise en place d'un dispositif de contrôle interne comptable et financier pérenne concourt pleinement à la consolidation de l'amélioration de la qualité comptable et permet de s'assurer qu'il n'existe pas d'anomalie comptable significative.

Au delà de l'analyse des risques, toute la démarche de contrôle interne repose sur le renforcement des trois leviers traditionnels sur lesquels repose un dispositif de contrôle interne : l'organisation, la documentation et la traçabilité<sup>16</sup>. L'harmonisation des procédures entre les services et l'identification des contrôles redondants ou au contraire absents en constituent deux des principaux bénéfices pour les services.

En définitive, toute cette réingénierie de l'organisation et des procédures vise à les optimiser dans un souci plus large de gestion publique locale performante. Ceci explique que des collectivités locales se soient mobilisées depuis plusieurs années, non seulement pour se préparer dans une perspective de certification des comptes, mais aussi pour dégager des économies de gestion, renforcer l'efficacité de leurs services (fonction finances dans son ensemble, services en charge de la gestion du patrimoine, services en charge des politiques publiques impactant à titre principal les états financiers) et améliorer l'efficacité de leur gestion et de leurs outils de pilotage financiers.

L'expérience de certification des comptes de l'Etat et des établissements publics nationaux a montré que le contrôle du certificateur induit des progrès significatifs dans l'organisation des services et la comptabilisation des opérations patrimoniales, en raison notamment des méthodes employées et du caractère significatif des anomalies recherchées. Il permet en outre d'orienter les mesures de contrôle interne et donc le management pour assurer une qualité accrue des comptes sur lesquels des choix éclairés de gestion peuvent alors être fondés.

#### **4.6) L'enrichissement du partenariat entre les deux acteurs de la fonction comptable que sont l'ordonnateur et le comptable**

Le passage à la certification des comptes induit une conduite du changement : l'analyse de la situation de départ, l'identification des points forts et de fragilité, l'élaboration et la mise en œuvre d'un plan d'action visant à l'amélioration de la qualité des comptes dans la durée. Dans cette optique, l'implication de l'ordonnateur et du comptable public est primordiale dans la mesure où la fonction comptable est partagée entre ces deux acteurs puisque toute opération comptable trouve son origine dans une ou plusieurs opérations de gestion conduites au niveau des services de l'ordonnateur.

---

<sup>16</sup> L'organisation de la fonction comptable et financière doit permettre de garantir la continuité du service par l'attribution claire des tâches et la gestion des délégations et des suppléances. Sa documentation au travers d'un organigramme fonctionnel nominatif constitue un cadre de référence dans le cadre de l'optimisation des circuits comptables et financiers (les fonctions sont-elles clairement identifiées, l'organisation permet-elle des opérations de sécurisation, l'organisation permet-elle de minimiser les risques d'altération de la qualité comptable ?). Les guides de procédures comptables complètent la documentation. La traçabilité des interventions des acteurs et des opérations comptables vient compléter le dispositif. Elle doit permettre à tout moment et à toute personne de justifier une opération comptable en remontant à partir de l'écriture comptable jusqu'au fait générateur de l'opération et inversement.

La certification les conduit à renforcer leur partenariat en structurant leur démarche commune autour d'un plan d'actions reposant essentiellement sur un diagnostic partagé. Ce diagnostic doit permettre de détecter les anomalies ou de constater les erreurs sur les postes de bilan à forts enjeux, tels que le patrimoine immobilier, les provisions pour risques et charges ou la dépréciation des créances. Une fois le diagnostic posé, ils peuvent élaborer ensemble un plan d'actions visant à fiabiliser les comptes selon des thématiques classées par priorité et par enjeux financiers. C'est notamment l'occasion de passer les écritures de correction nécessaires<sup>17</sup> en vue de la constitution d'un bilan d'ouverture fiable.

Ceci conduit notamment à enrichir le contenu des conventions de service comptable et financier de nouvelles prestations rendues aux collectivités par leur comptable public en tenant compte des priorités et modalités définies en commun.

De façon plus large encore, c'est tout le réseau de la DGFIP qui soutient les collectivités s'engageant dans cette voie. A titre d'illustration, la DGFIP accompagne depuis 2012 les hôpitaux publics dans le renforcement de leur dispositif de maîtrise des risques en s'appuyant sur l'expérience acquise par les établissements publics nationaux et l'Etat (formations, documentation,...). Cette offre vient compléter la démarche de fiabilisation des comptes et a pour ambition d'apporter un niveau de sécurité raisonnable quant à la qualité des opérations financières d'une collectivité.

Une démarche solide et organisée de déploiement du contrôle interne financier chez l'ordonnateur conduit par ailleurs nécessairement le comptable public à adapter ses interventions (contrôle hiérarchisé voire contrôle partenarial).

Si l'ordonnateur porte le dialogue de certification et arrête les états financiers, le comptable « coproduit » les comptes de la collectivité. Ils apportent chacun pour leur périmètre d'intervention toutes les réponses aux observations d'audit que le certificateur serait amené à faire, soit pour justifier certaines opérations à sa demande, soit en corrigeant l'anomalie dans les comptes de l'exercice suivant. La qualité et la précision de leurs réponses amènera le certificateur à nuancer positivement ou négativement son opinion finale.

Le partenariat conduit à un enrichissement mutuel comportant une sensibilisation accrue de l'ordonnateur et surtout des services gestionnaires à la qualité des comptes, par l'analyse de leur activité sous le prisme comptable (analyse par processus et procédures comptables) et non plus seulement budgétaire. Inversement, il permet aussi au comptable de mieux appréhender les problématiques de la gestion budgétaire dans le cadre de son propre travail.

---

<sup>17</sup> Dans le cadre de l'avis n°2012-05 du Conseil de normalisation des comptes publics du 18 octobre 2012 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs.

**ANNEXE n°1 – LES ETATS FINANCIERS CONCERNES PAR LA CERTIFICATION  
(COMMUNES, DEPARTEMENTS, REGIONS ET EPCI)**

	<b>Etats financiers élaborés par le comptable public</b>	<b>Etats financiers élaborés par l'ordonnateur</b>
<b>ETATS FINANCIERS A CERTIFIER</b>	<p><b>Etats décrivant le bilan :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bilan synthétique</li> <li>• Bilan</li> </ul> <p><b>Etats décrivant le compte de résultat :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Compte de résultat synthétique</li> <li>• Compte de résultat</li> </ul> <p><b>Annexe :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Etats des opérations pour compte de tiers</li> <li>• Etat de l'actif ou flux des immobilisations</li> </ul>	<p><b>Annexe :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Méthode utilisée pour les amortissements</li> <li>• État de la dette</li> <li>• État des provisions et de leur étalement</li> <li>• État des charges transférées</li> <li>• État des emprunts garantis par la commune ou l'établissement</li> <li>• État des contrats de crédit-bail</li> <li>• État des contrats de partenariat public-privé</li> <li>• État des autres engagements</li> <li>• État des engagements reçus</li> <li>• Liste des concours attribués à des tiers en nature ou en subventions</li> <li>• Détail des opérations pour le compte de tiers</li> <li>• Variation du patrimoine – entrées-sorties</li> <li>• Etat des produits et des charges rattachés à l'exercice précédent (hors liste des annexes budgétaires mais prévu à l'instruction M14, tome II, titre 3, chapitre 4, §1.1.2)</li> <li>• Liste des organismes auprès desquels la collectivité a pris un engagement financier</li> </ul>
<b>ETATS FINANCIERS NECESSAIRES AU CERTIFICATEUR</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Balance</li> <li>◆ Résultat budgétaire</li> <li>◆ Résultat d'exécution</li> <li>◆ Etat de consommation des crédits</li> <li>◆ État de réalisation des opérations</li> <li>◆ Liasse des bordereaux de mandats</li> <li>◆ Liasse des bordereaux d'annulations ou de réductions de mandats</li> <li>◆ Liasse de bordereaux de titres</li> <li>◆ Liasse des bordereaux d'annulation ou de réductions de titres</li> <li>◆ Etats de restes à recouvrer</li> <li>◆ Etats de restes à payer</li> <li>◆ Etat de développement des soldes des comptes de tiers et financiers au 31/12/N</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Délibération d'affectation du résultat</li> </ul>

**ANNEXE n°2 – LA FORMALISATION DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE  
COMME PREALABLE A LA CERTIFICATION**

