

Comité de fiabilité des comptes publics locaux
Une trajectoire d'amélioration de la qualité des comptes et de l'information
comptable des collectivités locales à « horizon 2023 »
Note de problématique

Le comité de fiabilité des comptes locaux, composé de représentants de tous les acteurs de la fonction comptable (ordonnateurs locaux, comptables publics et juges des comptes) a souhaité, le 12 octobre 2018, élaborer une « *note de problématique afin de tracer le cadre stratégique de ces travaux¹, d'expliquer les enjeux afin d'éclairer les choix des collectivités comme il avait su le faire à propos de la certification des comptes en amont de l'adoption de la loi Notré* ».

Plusieurs dispositifs destinés à améliorer la qualité des comptes des collectivités locales sont actuellement en cours d'expérimentation ou de déploiement, à savoir :

- trois expérimentations (celle du compte financier unique (CFU), celle de la certification des comptes et celle d'autres « *dispositifs alternatifs à la certification des comptes* ») ;
- dans un contexte d'évolution normative, l'unification des référentiels budgétaires et comptables par la généralisation, à terme, de l'instruction M57 (sous une forme développée ou simplifiée).

Dans l'esprit des membres du Comité, ces dispositifs convergent tous vers une cible temporelle commune : l'exercice 2023, au cours duquel ils seraient mûrs pour être généralisés si telle était, au vu notamment des bilans d'expérimentation, la décision du législateur.

Ainsi, les travaux actuellement conduits par les administrations (DGFIP ; DGCL) avec la participation active des ordonnateurs locaux, des comptables publics et des juridictions financières, ont vocation à s'enrichir mutuellement et à s'inscrire dans une perspective de trajectoire de moyen terme (2023).

Après en avoir présenté les principales caractéristiques, cette note de problématique précise les conditions d'articulation de ces dispositifs d'amélioration de la qualité des comptes locaux et propose des premiers schémas de mise en oeuvre afin d'éclairer les choix et décisions des administrations concernées et des collectivités locales, et à terme, du législateur.

Les réflexions ainsi menées sur l'amélioration de la qualité des comptes et son appréciation s'inscrivent dans un contexte, plus général, de déploiement de la certification des comptes au sein de la sphère publique, initié, pour l'État, par la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF), puis progressivement étendu aux régimes de base de sécurité sociale, aux établissements publics nationaux (dont les universités) et, depuis 2014, aux établissements publics de santé les plus importants.

La mise en oeuvre des dispositions de l'article 110 de la loi Notré auprès d'un panel de 25 collectivités locales volontaires doit permettre au secteur public local de ne pas rester durablement à l'écart de ce mouvement à l'oeuvre pour toutes les autres administrations publiques.

C'est l'une des raisons pour lesquelles l'expérimentation de la certification des comptes de collectivités locales a été lancée et que pourrait être proposé, ultérieurement, un dispositif gradué d'appréciation de la qualité des comptes dans le secteur public local.

Au-delà, et sans les sous-estimer, des préalables organisationnels, techniques et applicatifs que requiert la mise en oeuvre de la certification des comptes, et sans préjuger du choix du législateur, la question sera, à terme, celle du positionnement des entités de la sphère publique locale au regard de

1 Sur l'expérimentation du compte financier unique.

cet exercice de certification des comptes, dispositif le plus abouti en matière d'assurance de la qualité des comptes.

Parallèlement, diverses formules organisationnelles sont actuellement mises en oeuvre (constitution d'un service facturier) ou ont été étudiées (délégation pouvant conduire les collectivités territoriales et groupements volontaires—à internaliser la fonction comptable sous la forme d'une agence comptable^{2 3}) ; l'atteinte des objectifs d'amélioration de la qualité des comptes esquissés dans la présente note est possible quelle que soit la forme d'organisation retenue. La présente note ne vise ainsi pas à se positionner en faveur de l'un ou l'autre modèle d'organisation.

Cette note⁴, présentée au comité de fiabilité des comptes locaux le 15 octobre 2019, a été adoptée en vue de sa communication à tous les acteurs intéressés par l'amélioration de la qualité des comptes des collectivités locales.

A. Une modernisation des outils de production des comptes pour toutes les collectivités locales.

Les travaux en cours du normalisateur comptable⁵ et des administrations financières tendent vers un cadre comptable local modernisé et unifié.

Ce cadre comptable modernisé est constitué, d'une part, d'un nouveau corpus de normes comptables retranscrit dans le référentiel budgétaire et comptable M57 et, d'autre part, d'un nouveau schéma de production des comptes locaux, le compte financier unique.

1.1. Un seul référentiel M57 élaboré sur la base des nouvelles normes comptables et applicable à toutes les collectivités locales au 1^{er} janvier 2023

Le référentiel budgétaire et comptable M57 intégrant les normes comptables élaborées par le CNoCP constitue le support de l'expérimentation du compte financier unique et de l'expérimentation de la certification des comptes des collectivités locales.

Une fois définies les conditions de son articulation avec le projet de recueil des normes comptables applicable aux entités publiques locales du CNoCP, ce référentiel M57 a vocation à être appliqué par l'ensemble des collectivités locales concernées à partir du 1^{er} janvier 2023⁶.

1.1.1. Un référentiel M57 applicable par les différentes catégories de collectivités locales

Le référentiel budgétaire et comptable M57 s'applique :

- de plein droit, par la loi, aux collectivités territoriales de Guyane et de Martinique, à la collectivité de Corse et aux métropoles ; à compter du 1^{er} janvier 2019, il est applicable de plein droit à la Ville de Paris, collectivité à statut particulier issue de la fusion entre la commune et le département de Paris.
- par droit d'option, à toutes les collectivités locales, leurs établissements publics locaux et l'ensemble des établissements publics mentionnés à l'article L. 1612-20 du CGCT, en application de l'article 106 de la loi « NOTRé » ;
- par convention avec la Cour des comptes, aux collectivités locales qui entrent dans le champ d'expérimentation de la certification des comptes publics (période 2020-2022), en application de l'article 110 de la loi « NOTRé » ;
- par convention pour les collectivités locales expérimentatrices du compte financier unique (article 242 de la loi de finances pour 2019).

2 Article 243 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019.

3 Au regard du faible nombre de projets initiés avec des ordonnateurs locaux, rendant d'avance peu significatifs les constats métiers qui auraient pu en être tirés, la DGFIP a décidé, en accord avec les Ministres, de suspendre la mise en oeuvre de cette réforme.

4 Complétée de cinq annexes sous forme de schémas ou de tableaux de synthèse.

5 Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP), compétent sur le champ des administrations publiques.

6 Pour les services à caractère administratif, les services à caractère industriel et commercial continuant à appliquer les instructions budgétaires et comptables de type M4.

Le référentiel M57 est conçu pour être applicable par toutes les catégories de collectivités locales ; il reprend ainsi les éléments communs aux cadres communal, départemental et régional et retient plus spécialement, sur le plan budgétaire, lorsqu'il existe des divergences, les dispositions applicables aux régions, les plus récentes et jugées les plus pertinentes pour la gestion locale.

Sur le plan comptable, le référentiel M57 intègre les principes élaborés par le CNoCP dans le cadre du recueil des normes comptables des entités publiques locales.

1.1.2. Un référentiel M57 intégrant les principes comptables élaborés par le Conseil de normalisation des comptes publics

S'inscrivant pleinement dans le mouvement en cours de modernisation et de convergence des comptes publics vers des normes harmonisées et les moins éloignées possibles de celles de la comptabilité d'entreprise, le cadre comptable du référentiel M57 prend appui sur les travaux en cours du CNoCP relatifs à l'élaboration du recueil des normes comptables applicables aux entités publiques locales, dont l'achèvement est programmé pour-début 2020. Ce calendrier ne permet pas de transposer l'ensemble des avis dans le référentiel M57 au 1^{er} janvier 2020, mais cette transposition a vocation à s'achever en 2023.

Les évolutions normatives ont ainsi été intégrées au fil de l'eau au référentiel M57 au cours de la période 2017-2018.

Pour mémoire, les principales évolutions comptables au 1^{er} janvier 2018 ont porté sur la définition des immobilisations, leurs modalités de comptabilisation et d'amortissement, sur les modalités de constitution des provisions et dépréciations ainsi que sur la suppression des charges et produits exceptionnels ; en outre, le bilan et le compte de résultat ont été profondément rénovés, conformément aux critères retenus dans le projet de norme 1 relatif aux états financiers, validé par le Collège du CNoCP⁷.

À compter du 1^{er} janvier 2019, outre l'ajout du tome IV relatif aux états financiers, certains principes comptables ont été intégrés au référentiel M57, en particulier, sur les subventions d'investissement versées, les immobilisations financières, les changements de méthodes comptables, d'estimations comptables et les corrections d'erreurs sur exercices clos ainsi que les événements post-clôture.

La DGFiP considère qu'il convient de stabiliser autant que possible le référentiel M57 pendant la période d'expérimentation de la certification des comptes (exercices 2020 à 2022) et en tout état de cause de laisser aux collectivités un temps suffisant pour se préparer aux évolutions du cadre réglementaire de la M57 ; pour autant, en accord avec la DGCL et en concertation avec le comité de fiabilité des comptes, la M57 publiée au 1^{er} janvier 2019 fera l'objet d'une mise à jour normative au cours de la période d'expérimentation (au 1^{er} janvier 2021), sous réserve des contraintes organisationnelles et applicatives induites tant pour les collectivités locales concernées que pour les services de la DGFiP (mises à jour de l'application HELIOS).

1.1.3. La poursuite des travaux normatifs et réglementaires d'ici 2023

Les principaux travaux normatifs et réglementaire à mener d'ici 2023 sont les suivants :

- l'achèvement, par le Conseil de normalisation des comptes publics, du recueil des normes comptables applicables aux entités publiques locales ;
- sous le pilotage de la DGFiP et de la DGCL, la poursuite de l'élaboration du référentiel budgétaire et comptable M57.

Ces travaux devront prendre en compte les évolutions du projet de norme 1 « Etats financiers » du recueil des normes comptables des entités publiques locales sous une double approche (définition

7 Collège du CNoCP du 23 janvier 2017.

des entités concernées sous l'angle de la personnalité morale ; conditions de mise en œuvre de la méthode préférentielle⁸).

Par ailleurs, la période 2019-2023 devra notamment être mise à profit pour définir, de façon concertée, les conditions d'une mise en œuvre progressive de l'amortissement des travaux de voirie⁹ (projet de norme 6 « Immobilisations corporelles ») et d'un traitement comptable rénové des mises à disposition de biens par les collectivités locales.

Ces réflexions devront intégrer les contraintes applicatives tant des collectivités locales que des services de l'État (application HELIOS de la DGFIP), dans le cadre, notamment, de la production des états financiers (bilan ; compte de résultats ; annexe).

1.1.4. Un référentiel M57 généralisé aux collectivités locales à échéance du 1^{er} janvier 2023 et intégrant l'ensemble des normes comptables

Dans un souci d'unification des instructions budgétaires et comptables du secteur public local et de déploiement du compte financier unique, le référentiel M57 a vocation à être généralisé, à l'ensemble des collectivités locales, à échéance du 1^{er} janvier 2023.

Ce référentiel budgétaire et comptable M57 intégrera, au 1^{er} janvier 2023, l'ensemble des normes comptables élaborées, en 2020, par le CNoCP ; une articulation, sur le plan réglementaire, devra être trouvée entre le recueil des normes comptables et le référentiel M57 au cours de la période 2020-2022.

Préalablement, l'adaptation aux collectivités locales de moins de 3 500 habitants du référentiel budgétaire et comptable M57 sera recherchée, dès 2019, selon le cadencement suivant :

- il sera instauré, au 1^{er} janvier 2020, pour information, un plan de comptes M57 abrégé, pour des collectivités locales volontaires, et tout particulièrement par celles souhaitant expérimenter le compte financier unique à compter du 1^{er} janvier 2021 (vague 2) ; les états financiers de synthèse associés à ce plan de comptes simplifié (bilan ; compte de résultat) seront établis sur la base des dispositions de la norme 1 « Etats financiers » du recueil des normes comptables des entités publiques locales.

En ce sens, dans la mesure où elles ne permettent notamment pas d'intégrer les collectivités de moins de 3 500 habitants¹⁰, une disposition législative visant à préciser les dispositions de l'article 106-III de la loi Notré du 7 août 2015 sera présentée par le Gouvernement.

- les normes comptables applicables par ces collectivités de « petite taille » seront définies dans le cadre des travaux du CNoCP relatifs au recueil des normes comptables des entités publiques locales et adaptés aux enjeux.

Au regard des normes comptables issues des travaux du CNoCP (prorata temporis ; approche par composants ; annexe au sens de la norme 1 « Etats financiers » du recueil des normes comptables des entités publiques locales ; etc.), la question des seuils d'application des futures normes comptables pourrait s'articuler autour de deux seuils démographiques (3 500 et 10 000 habitants).

La démarche de généralisation de la M57 pourrait ainsi s'inscrire autour des orientations suivantes :

- l'application *in extenso* du référentiel M57, à savoir de toutes les normes comptables validées par le CNoCP y compris la production de l'annexe, pourrait être rendue obligatoire

8 La méthode préférentielle consiste à intégrer des éléments des états financiers relatifs à des services ou activités suivis en budgets annexes au sein du bilan et du compte de résultat de la personne morale à laquelle ils sont rattachés directement afin d'aboutir à une vision globale dans ces états de synthèse.

9 Les derniers travaux menés avec le CNoCP s'orientent vers une mise en œuvre non généralisée (application aux collectivités locales les plus importantes).

10 Le droit d'option consacré par l'article 106 III de la loi NOTRÉ permet à toutes les collectivités et à leurs établissements publics d'appliquer le cadre budgétaire et comptable des métropoles ; le besoin d'assouplissement de ce cadre budgétaire et comptable pour les communes de moins de 3.500 habitants et leurs établissements publics nécessite d'amender les dispositions de cet article 106 III de la loi Notré.

à l'ensemble des régions, des départements, des métropoles et aux communes et établissements publics de coopération intercommunale de plus de 10 000 habitants.

Cette proposition répond aux objectifs, d'une part, de ne pas créer de nouveaux seuils et, d'autre part, de s'inscrire dans une approche par les enjeux financiers (les 994 communes de plus de 10 000 habitants représentant 60 % du montant total des dépenses des communes)¹¹.

- les communes et les établissements publics de coopération intercommunale dont la population est comprise entre 3 500 et 10 000 habitants continueraient à appliquer les principes comptables issus du « corpus législatif et réglementaire M14 » (rattachement des charges et des produits à l'exercice ; amortissement des immobilisations ; provisionnement des risques ; etc.), dont certains sont intégrés au recueil des normes comptables des entités publiques locales (activation selon le critère du contrôle, par exemple) et pourraient, sur option et par délibération, adopter certaines spécificités comptables validées par le CNoCP allant au-delà de leurs actuelles obligations (production d'une annexe ; amortissement des travaux de voirie ; etc.).

- les collectivités de moins de 3 500 habitants se limiteraient à appliquer le plan de comptes par nature M57 abrégé, et sans modification au regard des leurs actuelles obligations, certains dispositifs comptables (amortissement des subventions d'équipement versées ; provisionnement des risques en application des dispositions législatives) ; selon le même principe que celui mis en œuvre aujourd'hui, elles pourraient opter pour le plan de comptes M57 développé.

Au niveau des états financiers, si l'annexe était produite, à titre obligatoire, par les seules communes de plus de 10 000 habitants, le bilan et le compte de résultat de toutes les communes seraient présentés selon les principes définis par la norme 1 du recueil des normes comptables.

Au-delà de cette approche articulée autour d'une seule annexe dont la production serait rendue obligatoire pour certaines collectivités, une autre option, en lien avec l'expérimentation du CFU, pourrait être expertisée visant à présenter, selon la taille de la collectivité, soit une annexe simplifiée (composée de tableaux automatisables), soit une annexe développée (incluant des commentaires littéraires).

1.2. Le compte financier unique, la nouvelle présentation des comptes locaux

1.2.1 Les objectifs assignés au compte financier unique

Evoquée de longue date, dans son principe, pour le secteur public local, la mise en place d'un compte financier unique (CFU) pour les collectivités locales vise plusieurs objectifs :

- favoriser la transparence et la lisibilité de l'information financière,
- améliorer la qualité des comptes,
- simplifier les processus administratifs-entre l'ordonnateur et le comptable, sans remettre en cause leurs prérogatives respectives.

En mettant davantage en exergue les données comptables à côté des données budgétaires, le CFU permettra de mieux éclairer les assemblées délibérantes et pourra ainsi contribuer à enrichir le débat démocratique sur les finances locales.

Cet outil de reporting s'inscrira, à terme, dans un environnement rénové d'information financière composé d'un rapport sur le CFU, du CFU lui-même et des données ouvertes. La cible du CFU converge avec celle des autres dispositifs décrits dans la présente note, principalement la généralisation du référentiel budgétaire et comptable harmonisé qu'est la M57 et la certification des comptes de certaines collectivités.

¹¹ Données 2016 – 56,27 M€ pour un montant total de 93,23 M€ pour l'ensemble des communes - Sources « Les collectivités locales en chiffres 2018 » (Ministères de l'intérieur et de la Cohésion des Territoires)

1.2.2. Les conditions d'expérimentation du compte financier unique

Avant d'envisager toute généralisation du CFU, le législateur a ouvert, en loi de finances pour 2019 (article 242), une expérimentation du compte financier unique pour, au maximum, trois exercices à compter de l'exercice 2020¹².

Cette expérimentation s'adresse aux collectivités territoriales et à leurs groupements volontaires, qui pouvaient se faire connaître jusqu'au 27 juin 2019 auprès des ministres chargés des collectivités territoriales et des comptes publics.

Plus de 500 collectivités locales se sont portées candidates à cette expérimentation.

L'expérimentation s'effectuera en deux « vagues » : la première portera sur les comptes des exercices 2020, 2021 et 2022 et la seconde sur les comptes des exercices 2021 et 2022.

L'expérimentation du CFU s'appuie sur le référentiel budgétaire et comptable M57, porteur de la modernisation des réformes budgétaires et comptables du secteur public local ; il pourra s'agir soit de la version complète de la M57, soit d'une version simplifiée pour les collectivités de moins de 3500 habitants (cf. *infra*). L'expérimentation du CFU nécessitera également la dématérialisation des documents budgétaires.

La trajectoire d'expérimentation proposée par le comité de fiabilité des comptes locaux est progressive, tant en termes d'entités que de budgets¹³ pouvant expérimenter le CFU.

Ce chemin de progrès permet de mettre à profit le temps de l'expérimentation pour préparer de façon concertée le « CFU cible », c'est-à-dire celui qui serait susceptible d'être généralisé.

L'expérimentation du CFU s'articule d'emblée avec le dispositif expérimental de la certification des comptes locaux en ce qu'il prévoit d'isoler spécifiquement les « états financiers » (bilan ; compte de résultats ; annexe), soumis à l'exercice de certification.

Deux sujets seront particulièrement analysés avec les expérimentateurs : celui des ratios présentés au début du CFU et celui des « états annexés » issus de l'actuel compte administratif ; des évolutions substantielles pourraient être proposées dans ce cadre. Ce travail de rénovation en profondeur des ratios et états annexés sera mené en concertation avec l'ensemble des acteurs concernés, ce qui permettra de préparer des aménagements législatifs et réglementaires pour 2023.

Sur le plan informatique, le CFU est un chantier d'ampleur en ce qu'il doit réunir des informations provenant de deux acteurs, l'ordonnateur et le comptable ; là aussi, une démarche progressive doit s'envisager, notamment sur les contrôles automatisés qui leur seront proposés pour vérifier la concordance des données d'exécution budgétaire.

1.2.3. Un compte financier destiné à être mis en œuvre par l'ensemble des collectivités locales

Indépendamment de leur taille, et sous réserve de l'appréciation du Parlement à l'issue de la période d'expérimentation, l'ensemble des collectivités locales a vocation à présenter un compte financier unique, en lieu et place des actuels compte administratif et compte de gestion, respectivement produits par l'ordonnateur et le comptable public à échéance 2023.

Sans remettre en cause l'architecture budgétaire des collectivités locales, la possibilité de produire, à terme, un rendu de comptes, sur le périmètre de la personnalité morale, doit encore donner lieu à une étude approfondie, tant sur les plans réglementaires qu'applicatifs.

12 Deux « vagues » sont ouvertes : la première sur les comptes des exercices 2020 à 2022 et la seconde sur les comptes des exercices 2021 et 2022.

13 Les budgets SPIC (budgets principaux ou annexes) suivis en M4 (qui n'auront pas l'obligation d'adopter la M57) disposeront d'une maquette de CFU adaptée uniquement à partir des comptes de l'exercice 2021, tout comme les collectivités de « petite » taille.

B. Vers un déploiement différencié des dispositifs d'appréciation de la qualité des comptes locaux.

La rénovation des dispositifs de qualité comptable est le complément nécessaire des évolutions touchant au cadre comptable et à la production des comptes locaux.

Différents dispositifs d'appréciation de la qualité des comptes locaux (certification ; attestation de fiabilité) sont, aujourd'hui, en cours d'expérimentation (ou en voie de l'être) ; leur déploiement, à « horizon 2023 », doit être envisagé au regard de la diversité des collectivités locales, des enjeux financiers associés et de leur adéquation aux moyens alloués.

1. Les différents dispositifs d'appréciation de la qualité des comptes locaux

Les dispositifs d'appréciation de la qualité des comptes locaux peuvent s'articuler autour, d'une part, de la certification légale des comptes, dispositif le plus abouti, d'autre part, de « *dispositifs alternatifs à la certification des comptes* ».

En parallèle, la DGFIP poursuit ses travaux de rénovation de l'indice de qualité des comptes locaux qu'elle produit ; ces travaux, initiés en 2018, visent, d'une part, à améliorer la composition et le périmètre de l'indicateur et à fluidifier sa production, d'autre part, à rénover les conditions de sa publication à l'attention de l'ensemble des collectivités locales.

Sans constituer un outil d'assurance de la qualité des comptes, cet indicateur constitue, selon la DGFIP, un levier de qualité comptable, destiné à toutes les collectivités locales, et tout particulièrement aux communes de moins de 3 500 habitants.

1.1. L'expérimentation de la certification des comptes des collectivités locales

L'exercice de certification des comptes constitue le dispositif le plus abouti en termes de qualité des comptes d'une entité, au regard de la transversalité qu'engendre sa mise en oeuvre, de son approche par cycles et processus et par le nécessaire déploiement des dispositifs de contrôle interne et de maîtrise des risques qu'il intègre.

1.1.1. Le cadre juridique et le périmètre des collectivités locales concernées

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

Placé sous le pilotage de Cour des comptes, ce dispositif vise à « *expérimenter des dispositifs destinés à assurer la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes des collectivités territoriales et de leurs groupements* » ; plus spécifiquement, selon les termes de l'article 110 de la loi Notré, « *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* ».

Ce dispositif est expérimenté, sur la période 2017-2023, auprès d'un panel de 25 collectivités locales, de toutes tailles, de toutes catégories (2 régions, 6 départements, 10 communes, 7 établissements publics de coopération intercommunale dont une métropole), réparties sur l'ensemble du territoire national ¹⁴.

1.1.2. Le calendrier des travaux

La Cour des comptes, dans le cadre de sa mission d'accompagnement des collectivités locales concernées, réalise « *des diagnostics visant à évaluer la régularité et la sincérité des comptes de la collectivité, ainsi que la fidélité de l'image qu'ils donnent de sa situation financière et du résultat de ses opérations* ».

¹⁴ Cf. arrêté du 10 novembre 2016, publié au Journal Officiel du 17 novembre 2016, fixant la liste des collectivités territoriales et groupements.

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

La première phase d'examen ciblé a été menée au cours de l'année 2018 et a abouti à la présentation de 14 rapports et à la formulation de recommandations à l'attention des collectivités locales et des administrations concernées de l'État (DGFIP et DGCL) ; une seconde phase d'examen ciblé est programmée en 2019.

Au regard des recommandations formulées, et dans le respect du principe de libre administration, les collectivités locales élaborent un plan d'action pluriannuel et en assurent l'exécution.

A l'issue de cette phase d'accompagnement par les juridictions financières, des commissaires aux comptes et des experts-comptables réaliseront des certifications sur les comptes des exercices 2020, 2021 et 2022 ; cette phase est mise en œuvre par les collectivités locales sur la base des dispositions du référentiel budgétaire et comptable M57¹⁵.

Par ailleurs, l'article 110 de la loi NOTRe dispose que « *l'expérimentation fait l'objet d'un bilan intermédiaire au terme des trois ans [...], puis d'un bilan définitif au terme de huit ans à compter de la promulgation de la présente loi.* »

Le bilan intermédiaire, établi à fin 2018, a été transmis au Parlement à la fin du 1^{er} trimestre 2019 ; à l'issue de l'expérimentation (2023), il appartiendra à celui-ci de se prononcer sur les suites à réserver à cette expérimentation sur la base d'un bilan définitif remis par le Gouvernement.

Le calendrier du dispositif de certification des comptes locaux est présenté en annexe 1.

1.1.3. L'articulation avec l'expérimentation du compte financier unique

Le comité de fiabilité des comptes locaux du 12 octobre 2018 a validé le principe selon lequel les collectivités locales expérimentant la certification des comptes peuvent, si elles en expriment le souhait, participer à l'expérimentation du compte financier unique.

Ces deux expérimentations, allant dans le sens d'une amélioration de l'information financière et comptable à destination des tiers, sont complémentaires et doivent pouvoir être menées, conjointement et parallèlement, sans nécessaire « *effet mutuel d'éviction* » si les collectivités le souhaitent.

En effet, si le compte financier unique vise à remplacer le compte administratif, présenté par l'ordonnateur, et le compte de gestion, produit par le comptable public, il comprendra une partie spécifique et dédiée, dénommée « *Etats financiers* », comprenant le bilan, le compte de résultat et l'annexe, définis en application du projet de norme 1, proposé par le CNoCP.

Ainsi, une collectivité locale expérimentant l'exercice de certification de ses comptes produira ces états financiers aux commissaires aux comptes, en vue de leur certification, et les intégrera dans son compte financier présenté aux assemblées délibérantes.

1.1.4. L'articulation avec l'agrégation des comptes locaux

La question de l'agrégation des comptes publics locaux, évoquée au travers des états financiers produits dans le cadre de l'expérimentation de la certification des comptes et du compte financier unique, sera abordée à l'issue de ces cycles d'expérimentation ; la période actuelle d'expérimentation (2019–2022) sera mise à profit pour définir les objectifs précisément attendus d'une agrégation des comptes ainsi que les préalables réglementaire, technique et applicatif.

15 Au 1^{er} janvier 2019, 24 des 25 collectivités locales appliquent le référentiel M57.

1.2. L'expérimentation des « dispositifs alternatifs à la certification des comptes »

Des « *dispositifs alternatifs à la certification des comptes* » ont vocation à être expérimentés auprès de collectivités locales volontaires, au cours de la période 2019-2022, dans la perspective de présenter, dans le cadre du rapport définitif du Gouvernement au Parlement, une cartographie la plus complète des différentes formules possibles en matière d'assurance de la qualité des comptes locaux.

La DGFIP, sur la base des travaux menés sous l'égide du Comité de fiabilité des comptes, et la Cour des comptes, dans le cadre de son bilan intermédiaire élaboré fin 2018, ont présenté différentes formules de « *dispositifs alternatifs à la certification des comptes* ».

Le tableau comparatif, présenté en annexe 2, synthétise les principales caractéristiques des dispositifs présentés, d'une part, par la DGFIP et, d'autre part, par la Cour des comptes.

1.2.1. Les orientations validées par le Comité de fiabilité des comptes locaux en 2018

La Charte nationale relative à la fiabilité des comptes locaux du 21 mars 2014, élaborée par le Comité de fiabilité des comptes locaux, précise que « *la vérification de leur fiabilité (des comptes) peut prendre la forme dans un cadre légal actualisé soit d'une mission de certification des comptes soit de tout autre mode d'acquisition d'une assurance raisonnable sur la fiabilité des comptes ...* ».

Cette même Charte poursuit en précisant que « *la fiabilité comptable se confond avec l'objectif de produire des comptes fidèles qui permettent de donner une image du patrimoine et de la situation financière de chaque collectivité.(...). Ce dernier principe d'image fidèle est essentiel car il est à la fois un objectif et résume l'ensemble des principes comptables à respecter (régularité ; exhaustivité, sincérité ; exactitude, imputation, permanence des méthodes..).*

Le Comité de fiabilité des comptes locaux a ainsi souhaité, en 2017, poursuivre ses travaux et mener une réflexion sur les dispositifs alternatifs à la certification des comptes en constituant un groupe de travail, piloté par la DGFIP, et associant la DGCL, des représentants des juridictions financières, des représentants des collectivités locales et des comptables publics.

Dans ce cadre, la DGFIP a rappelé l'existence d'outils permettant d'engager une collectivité dans la voie d'une amélioration de la fiabilisation de ses comptes sans pour autant être certifiée ; le visa par le comptable supérieur des comptes de gestion sur chiffres, l'indice de qualité des comptes locaux, les conventions de service comptables et financiers et les engagements partenariaux, le contrôle allégé en partenariat, le dispositif d'audit interne au sein de la DGFIP constituent autant d'outils qui peuvent être mobilisés, à des niveaux différents, pour s'engager dans cette voie de progrès en matière de fiabilisation des comptes locaux.

Le comité de fiabilité des comptes locaux du 26 avril 2018 a ainsi validé la note de problématique « Les dispositifs alternatifs à la certification légale des comptes locaux » et a proposé que deux dispositifs alternatifs à la certification puissent être testés sur des collectivités volontaires, au cours de la période 2019-2022.

Le rapport intermédiaire du Gouvernement transmis au Parlement reprend les orientations validées par le Comité de fiabilité des comptes (et intègre, en annexe, la « note de problématique » relative aux dispositifs alternatifs élaborée par le groupe de travail du Comité de fiabilité des comptes locaux).

- **Délivrer des attestations de la fiabilité des comptes**

La délivrance d'une « attestation de fiabilité » des comptes, évoquée dans la charte de fiabilisation des comptes de 2014, vise à anticiper la question des dispositifs applicables par les collectivités locales qui ne seraient pas concernées par une certification légale de leurs comptes.

Les experts-comptables, en l'état actuel de la réglementation, pourraient délivrer cette attestation de fiabilité des comptes ; il est souligné par ailleurs que la loi relative au plan d'action pour la croissance et la transformation des entreprises (PACTE), définitivement adoptée le 11 avril 2019, prévoit que « *le commissaire aux comptes puisse fournir des services autres que la certification des*

comptes, et notamment établir des attestations, dans le respect des dispositions du [présent] code, du règlement européen et des principes définis par le code de déontologie de la profession ».

Dans l'optique d'une démarche progressive d'amélioration des comptes, les attestations de fiabilité pourront être circonscrites à une partie des informations financières de la collectivité (après un audit partenarial DGFIP/collectivité).

Dans le prolongement de ces travaux, la DGFIP a souhaité pouvoir expérimenter le dispositif d'attestation de fiabilité, dès 2019, auprès de collectivités locales ne faisant pas partie du périmètre des 25 collectivités locales expérimentatrices de la certification des comptes (article 110 de la loi Notré).

La DGFIP a ainsi proposé à ces collectivités, préalablement identifiées et volontaires, une offre de service consistant à conduire un diagnostic conjoint de la qualité des comptes préalable à la signature d'une convention de service comptable et financier ou d'un engagement partenarial ; cet audit conjoint est mené sur deux des sept cycles proposés¹⁶. La collectivité adhérente s'engagera à demander, à l'échéance du processus (2022), soit une attestation de fiabilité délivrée par un professionnel du chiffre, soit un audit conjoint de suivi, et à présenter les conclusions devant son assemblée délibérante.

Au 30 juin 2019, 45 collectivités se sont engagées dans l'expérimentation de l'attestation de fiabilité, ainsi réparties (2 régions ; 3 départements ; 2 SDIS ; 1 métropole ; 10 EPCI, dont 5 de plus de 100 000 habitants ; 2 syndicats ; 25 communes (dont 4 de plus de 100 000 habitants et 4 de moins de 3 500 habitants)).

Même si cela est fortement conseillé, le dispositif envisagé ne s'appuie pas nécessairement sur la condition d'application du référentiel M57 par la collectivité.

Le calendrier du dispositif d'attestation de fiabilité est présenté en annexe 3.

Parallèlement, 3 des 25 collectivités participant à l'expérimentation pilotée par la Cour des comptes vont tester des modes de fiabilisation alternatifs à la certification ; en effet, il convient de rappeler que l'expérimentation ouverte par l'article 110 de la loi NOTRÉ ne se limite pas à la seule certification des comptes, mais couvre l'ensemble « *des dispositifs destinés à assurer la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes des collectivités territoriales et de leurs groupements* », selon les termes de la loi.

L'expérimentation d'attestation de la fiabilité des comptes avant la fin de l'expérimentation de la certification des comptes doit ainsi permettre d'éclairer le législateur sur les suites à réserver à ces dispositifs alternatifs.

- **Faire présenter la qualité des comptes par les services de la DGFIP à l'assemblée délibérante**

L'article 18 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique dispose notamment que « *le comptable public est seul chargé de la tenue de la comptabilité générale* » ; il rend, à cet égard, un compte de gestion, et à terme un compte financier, arrêté annuellement par l'assemblée délibérante.

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

Les services de la DGFIP disposent d'une connaissance des collectivités, d'outils et d'indicateurs qui peuvent être mobilisés dans le cadre d'une synthèse relative à la qualité comptable qui pourrait être délivrée à la collectivité (en s'appuyant sur l'indice de qualité des comptes locaux, les contrôles

16 Fonds propres, régies, immobilisations, trésorerie, produits et créances, charges et dettes, stocks.

comptables automatisés de l'application HELIOS, les restitutions du contrôle hiérarchisé de la dépense, la situation de l'inventaire, etc.).

Ce dispositif ne constitue pas une attestation de fiabilité.

En revanche, en termes de communication et de sensibilisation, il s'inscrit pleinement dans les objectifs de transparence financière, avec une cohérence forte, à rechercher, avec le dispositif d'expérimentation du compte financier unique.

Au regard des derniers travaux menés par le groupe de travail du Comité de fiabilité des comptes locaux du 11 avril 2019, il est proposé de dénommer ce dispositif « *Synthèse sur la qualité des comptes devant la collectivité* », celle-ci s'entendant de l'assemblée délibérante ou la commission chargée des finances .

Après stabilisation de ses contours juridiques et techniques au cours de l'année 2019, ce dispositif a vocation à être expérimenté dès 2020, sur les comptes de l'exercice 2019, auprès d'un périmètre réduit de collectivités locales et de comptables publics. D'autres vagues pourront être organisés au cours des exercices suivants.

Au cours de la phase expérimentale, l'articulation idoine devra être recherchée avec le dispositif de communication autour du compte financier unique (« rapport sur le compte financier unique »).

1.2.2. Les propositions formulées par la Cour des comptes

La Cour des comptes propose, dans son bilan intermédiaire, d'expérimenter trois autres dispositifs d'appréciation de la fiabilité des comptes comportant des éléments d'assurance¹⁷ ; ces dispositifs sont proposés par les experts comptables et permettent de dégager des éléments d'assurance, d'ampleur variable, sur les états financiers. Trois des 25 collectivités participant à l'expérimentation pilotée par la Cour des comptes vont tester des modes de fiabilisation alternatifs à la certification.

Présentés dans un ordre décroissant d'assurance, les éléments développés *infra* sont extraits du bilan intermédiaire de la Cour des comptes.

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

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

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

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

Cette mission est actuellement réalisée par les experts comptables (norme n°2400 de l'Ordre des experts-comptables).

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

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

17 Cf. Bilan intermédiaire de la Cour des comptes (pages 28 et suivantes)

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

Cette mission peut actuellement être réalisée par les experts comptables (inspirée de la norme n° 3100 de l'Ordre des experts-comptables intitulée « *Mission particulière : information autre que les comptes historiques complets* »).

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

- **La présentation des comptes**

La mission de présentation des comptes vise « *une assurance modérée sur la cohérence et la vraisemblance des comptes intermédiaires et annuels* ».

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

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

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

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

Cette mission peut actuellement être réalisée par l'expert-comptable sur les comptes qu'il tient.

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

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

A l'issue des nouvelles dispositions de la loi PACTE, les commissaires aux comptes pourront aussi réaliser ce type de missions.

2. Des premières pistes pour une mise en œuvre différenciée

Sous réserve des conclusions des expérimentations menées sur la période 2020-2023 et du rapport définitif remis en 2023, par le Gouvernement au Parlement en application des dispositions de l'article 110 de la loi Notré du 7 août 2015, les dispositifs de certification ou de fiabilité des comptes des collectivités locales pourraient être développés selon des principes directeurs et sur la base des premières propositions formulées.

2.1. Principes directeurs axés sur une certaine souplesse de mise en œuvre des dispositifs

Les dispositifs de certification (ou de fiabilité) des comptes locaux pourraient être mis en œuvre selon les deux principes directeurs suivants :

- les obligations pesant sur les collectivités locales doivent être corrélées à la taille et aux enjeux financiers associés pour assurer la proportionnalité entre gain retiré en termes de qualité des comptes locaux et moyens (financiers ; humains ; techniques ; organisationnels ; etc.) pour y parvenir ;
- au-delà d'éventuelles obligations décidées par le législateur, tout particulièrement en ce qui concerne la certification légale des comptes, toute collectivité locale peut opter pour tout dispositif d'attestation de la fiabilité des comptes, y compris le plus exigeant.

2.2. Premières pistes de réflexion pour l'avenir

Dans la mesure où, d'une part, plusieurs dispositifs sont en cours d'expérimentation et où, d'autre part, la décision finale relèvera, à « horizon 2023 », du législateur, sur la base de propositions formulées par le Gouvernement, les développements *infra* doivent s'entendre, sous forme de questionnement, comme des premières pistes de réflexion des membres du Comité de fiabilité des comptes locaux.

2.2.1. Vers une certification légale réservée aux collectivités locales les plus importantes ?

Sous réserves des conclusions des expérimentations pilotées sur la période 2020-2023 par la Cour des comptes et du rapport définitif remis en 2023, par le Gouvernement au Parlement en application des dispositions de l'article 110 de la loi Notré du 7 août 2015, le périmètre des collectivités locales dont les comptes feraient l'objet d'une certification légale par un commissaire aux comptes pourrait être réservé aux collectivités locales les plus importantes en termes d'enjeux financiers (dans une approche analogue à celle retenue pour les établissements publics de santé¹⁸).

Pour les collectivités situées en-deça des seuils financiers fixés par le législateur, une approche facultative de la certification légale pourrait être envisagée¹⁹.

Au-delà du périmètre des entités concernées, et au regard du nécessaire temps de leur préparation, les questions du calendrier de mise en œuvre (dès le 1^{er} janvier 2023 ou plus tard) et des modalités d'exercice de la certification légale des comptes devront être examinées par les administrations, en relation étroite avec la Cour des comptes, les associations d'élus et la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes (CNCC).

2.2.2. Vers une attestation de fiabilité des comptes pour certaines communes et les établissements publics de coopération intercommunale aux enjeux financiers « médians » ?

Articulé avec la production de l'annexe au sens de la norme 1 « Etats financiers » du recueil des normes comptables des entités publiques locales, le dispositif de délivrance d'une attestation de fiabilité par un professionnel du chiffre pourrait être réservé, à titre prioritaire, aux communes et aux établissements publics de coopération intercommunale non concernés par la certification légale de leurs comptes.

Les entités publiques locales concernées par ce dispositif pourraient être ciblées au regard d'enjeux financiers « médians » et/ou de critères démographiques (plus de 10 000 habitants).

Cette orientation pourrait être proposée sous réserve d'un bilan circonstancié des expérimentations actuellement menées qui viserait à conclure que les dispositifs alternatifs proposés constituent des outils aptes à donner une assurance raisonnable sur la qualité des comptes ; si tel n'est pas le cas, il conviendrait alors d'ajuster en conséquence le seuil des collectivités soumises à certification.

Les conditions de mise en œuvre de ce dispositif (étape obligatoire pour toute collectivité souhaitant s'inscrire à terme dans une démarche de certification légale de ses comptes ; caractère facultatif pour les autres collectivités), ainsi que la forme que revêtira l'attestation de fiabilité, sont autant de points à expertiser, en relation avec les partenaires concernés, sur la base des conclusions opérées à l'issue de la phase expérimentale (2019 – 2022).

¹⁸ En application des dispositions de l'article 17 de la loi n°2009-879 du 21 juillet 2009, le décret n°2013-1239 du 23 décembre 2013 a défini les établissements publics de santé (EPS) soumis à la certification de leurs comptes (fixation à 100 M€ d'euros de produits sur les trois dernières années pour le seuil à partir duquel les établissements sont soumis à cette obligation ; cf. les articles L6145-16, R6145-61-1 à D6145-61-8 du Code de la santé publique).

¹⁹ Cf. approche retenue dans la sphère hospitalière où six établissements expérimentateurs situés en dessous du seuil d'éligibilité ont intégré le processus de certification de leurs comptes à compter de l'exercice 2016.

2.2.3. Vers une « Synthèse du comptable sur la qualité des comptes devant la collectivité (ou devant la commission chargée des finances) » destiné aux communes et établissements publics de coopération intercommunale aux enjeux financiers « modérés » ?

Sous réserve des conclusions de l'expérimentation, la production d'un « *synthèse sur la qualité des comptes devant la collectivité (ou devant la commission chargée des finances)* » pourrait être réservée, à titre obligatoire, aux communes et aux établissements publics de coopération intercommunale non concernés ni par la certification légale de leurs comptes, ni par l'attestation de fiabilité des comptes.

Sous réserve des capacités des services de la DGFIP, les entités publiques locales concernées par ce dispositif pourraient être ciblées au regard d'enjeux financiers «modérés» et/ou de critères démographiques (entités de 3 500 à 10 000 habitants).

Les schémas, présentés en annexes 4 et 5, synthétisent respectivement, d'une part, les dispositifs expérimentés au cours de la période 2019-2022, d'autre part, les propositions formulées dans le cadre de la définition d'un schéma cible à « horizon 2023 ».

— oOo —