

Expérimentation de la certification des comptes des collectivités territoriales : rétrospective et perspectives

Témoignage privilégié, Thierry VUGHT nous fait part de son point de vue sur les dispositifs mis en place et les résultats obtenus par cette expérimentation dont le but ultime, au-delà d'un exercice de techniciens du chiffre, est double : d'une part, présenter au Parlement les conditions préalables pour une généralisation de la certification des comptes à un nombre élargi d'entités, et d'autre part, sensibiliser les élus et les citoyens aux enjeux de la transparence de la gestion locale par le biais de la fiabilisation des comptes.

L'expérimentation prévue par la loi NOTRe : un modèle vertueux

Pour rappel, l'expérimentation de la certification des collectivités locales trouve son fondement dans l'article 110 de la loi NOTRe du 7 août 2015 : « *La Cour des comptes conduit, en liaison avec les chambres régionales des comptes, une expérimentation de dispositifs destinés à assurer la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes des collectivités territoriales* ».

La responsabilité du suivi de cette expérimentation est donc, fait exceptionnel, confiée à la Cour des comptes. Témoin privilégié en sa qualité de Rapporteur Général, Thierry VUGHT voit en cette expérimentation de nombreux points positifs, qui en font un modèle vertueux, en premier lieu par la méthode qu'elle propose.

Tout d'abord par sa durée (8 années), indiquant clairement le souhait du législateur de réaliser un long travail d'observation et de créer les conditions permettant d'émettre un rapport de qualité. Ensuite par la séquence retenue, à savoir dans un premier temps un jalon à mi-chemin comportant un rapport d'étape intermédiaire, et dans un second temps un jalon de fin d'expérimentation étayé par un bilan final. Enfin, par la rédaction et la publication de ces deux bilans, non seulement par la Cour des comptes et les administrations concernées, mais aussi par toutes les collectivités qui y participent. De la sorte, le Parlement disposera d'un document final complet portant sur les collectivités ayant participé à l'expérimentation.

C'est également un modèle vertueux car il s'est réalisé sur base d'un appel au volontariat. En 2016, ce volontariat s'est traduit par la constitution d'un modèle de dossier de candidature mis en ligne sur internet, présentant les tenants et aboutissants du programme, la portée de la certification des comptes, les enjeux en termes de coûts à supporter par les entités expérimentatrices, ainsi que le *modus operandi* envisagé. C'est donc en parfaite connaissance de cause que 50 collectivités ont ainsi candidaté. 25 d'entre elles ont été sélectionnées (dont 24 entités sont allées au bout du processus impliquant un commissaire aux comptes, la dernière entité

ayant sollicité des diligences plus adaptées à sa très petite dimension), offrant une large représentation des différents types de collectivité (taille, catégorie, ...).

Le choix de ce nombre limité d'entités expérimentatrices n'est pas neutre et a été souhaité par la Cour des comptes : il correspond à la charge de travail additionnelle que la Cour des comptes a considéré pouvoir absorber dans le cadre de sa capacité de fonctionnement, celle-ci n'ayant pas été étouffée par des moyens nouveaux mis à sa disposition pour cette opération.

Enfin, cette expérimentation est également vertueuse par le fait que la loi NOTRe fixe comme objectif de définir les conditions préalables et nécessaires à la certification des comptes des collectivités locales. Pour la Cour des comptes, d'ailleurs, ce dernier point constitue le fil rouge de l'expérimentation. Il ne s'agit pas ici d'exprimer exclusivement une opinion technique sur le caractère régulier, sincère et fidèle des comptes des entités élues (cette mission est confiée aux commissaires aux comptes choisis par chaque entité). Le but de l'expérimentation est de présenter au Parlement les conditions préalables à une généralisation éventuelle de l'expérimentation de la certification des comptes.

L'article 110 de la Loi NOTRe précise que l'expérimentation doit se réaliser sur une base conventionnelle. Chaque convention est conclue entre le Premier président de la Cour et les ordonnateurs de chacune des entités. C'est un mode opératoire inconnu pour la Cour des comptes, mais qui se révèle particulièrement judicieux, car il introduit un esprit de partenariat. La convention en question décrit la prestation que les juridictions financières fournissent à chaque entité en termes d'accompagnement et de préparation, depuis le début de l'expérimentation (en 2017) jusqu'à la fin des travaux (en 2023). Chacune des conventions a fait l'objet de rencontres entre partenaires, afin de clarifier le cadre dans lequel le travail doit être réalisé.

Une expérimentation rythmée par des jalons et une gouvernance spécifique, souhaités par la Cour des comptes

L'article 110 ne dit pas tout... la Cour des comptes a notamment ajouté un jalonnement de ces 8 années (qui sont un temps

(1) Les propos consignés dans cet entretien n'engagent que leurs auteurs et ne présument pas nécessairement de l'évolution des prises de position futures de la Cour.

long), en créant des étapes : la première de ces étapes est le diagnostic global d'entrée (2017) comportant un état des lieux liminaire sur la situation de chacune des entités ; la deuxième étape s'est déroulée entre 2018 et 2020, comportant des audits ciblés conduits par la Cour sur des cycles ou processus comptables spécifiques (en fait, il ne s'agissait pas de réaliser un audit complet de l'ensemble des états financiers des entités : l'objectif était d'examiner deux ou trois cycles chaque année) ; la dernière étape, dans laquelle nous sommes à ce jour, a débuté en 2020 avec la certification expérimentale des comptes par des professionnels du chiffre. A noter qu'il ne s'agit pas ici « d'audits à blanc » mais bien d'une certification expérimentale des comptes pour laquelle un Commissaire aux Comptes exerce ses diligences d'audit légal des comptes.

Pour gérer cette opération, la Cour des comptes a également conçu la mise en place d'une gouvernance. Elle se traduit, d'une part par une structure ad hoc qui regroupe la Cour et les chambres régionales des comptes, et d'autre part par une commission consultative qui regroupe les grandes associations nationales d'élus, la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes, l'Ordre des Experts Comptables et le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C), ainsi que les administrations concernées. L'objectif poursuivi est de dresser un point d'étape annuel le plus complet possible.

Une expérimentation avec une double dimension, technique bien sûr, mais aussi et surtout de gouvernance

La dimension technique s'exprime par la volonté d'expérimenter la certification sur tous les aspects des comptes (bilan, compte de résultat, annexe) en partant du constat qu'il existe une forte marge de progression entre l'existant et la cible.

Plus important encore dans l'esprit de la Cour des comptes est l'enjeu de gouvernance, avec une dimension politique et citoyenne : la certification doit concrétiser avant tout une démarche de progrès dans la transparence de gestion des collectivités territoriales, contribuant à la qualité de la démocratie locale. Au-delà donc d'un dialogue d'experts du chiffre, on s'adresse, par cette expérimentation, à tous les élus locaux qui siègent dans les organes délibérants, et à travers eux, au citoyen lui-même. Tel est l'objectif ultime de la certification des comptes des collectivités locales, dans l'esprit de l'article 15 de la Déclaration des droits de l'homme, à savoir faire la lumière sur la gestion des entités locales et permettre, à tout un chacun, notamment élu ou citoyen, de mieux comprendre la situation réelle de la collectivité.

Les apports précieux de cette expérimentation, pour les collectivités et leurs élus

Pour les collectivités inscrites dans l'expérimentation, les apports sont particulièrement substantiels et cette évidence se renforce au fil des années. Il convient, en propos liminaire, de préciser que beaucoup de collectivités « partaient d'assez loin », que ce soit en termes de contrôle interne, d'architecture des systèmes d'informations financières ou de qualité

comptable. Toutes ces entités ont réalisé des progrès considérables. Certes, si ces changements sont très profonds, on ne partait pas non plus « de rien », grâce notamment à l'apport des travaux récurrents et préconisations des Chambres régionales des comptes, grâce au fait également que de nombreuses collectivités avaient déjà initié un processus de fiabilisation de leurs comptes ou d'amélioration de leurs processus de gestion.

On se rend compte toutefois de l'importance du chemin parcouru à ce jour ! En tout état de cause, un travail énorme a été produit, notamment sur le contrôle interne, sur la formalisation des process, sur la documentation des contrôles. Bien sûr, ces contrôles existaient, mais peu étaient documentés ou formalisés. Ce travail considérable est aujourd'hui accompli.

De même, sur les systèmes d'information, une remarquable cartographie des flux et informations financières a été réalisée et est à ce jour presque aboutie. Ces cartographies, en début d'expérimentation n'existaient tout simplement pas, ou étaient très partielles. Aujourd'hui, les entités concernées sont en mesure de déclencher une démarche d'analyse des risques induits par des liens entre applications très nombreuses portant sur un large panel d'activités et de compétences (qui sont la caractéristique de beaucoup de collectivités, chaque activité ayant son propre outil informatique : subventions, RH, immobilisations, ... nous sommes clairement dans un environnement complexe pouvant impliquer, dans les grandes collectivités, jusqu'à 50 métiers différents, et chaque application doit ensuite reboucler sur un lien budgétaire et comptable commun). Des progrès considérables ont été réalisés en termes de transparence de tous ces systèmes.

Enfin, de très gros chantiers sont en voie d'aboutir en termes de construction financière du bilan, du compte de résultat et de l'annexe, qui étaient perfectibles en début d'expérimentation.

Il faut avoir une juste idée de l'effort considérable en termes de moyens, humains notamment, que ces différents chantiers ont occasionné pour les collectivités expérimentatrices, sachant que ces travaux devaient se réaliser parallèlement aux activités quotidiennes de gestion, dans un contexte rendu encore plus complexe par les effets de la crise sanitaire. Tous les services de ces entités ont été fortement mobilisés, financiers bien sûr, mais aussi RH, DSI, métiers ou techniques (immobilisations, ...).

A cette mobilisation des « services internes » s'ajoute aussi la forte implication des élus de ces différentes entités, ce qui constitue également une caractéristique très spécifique de l'expérimentation de la certification des comptes des collectivités territoriales. Si la certification des comptes d'établissements publics n'est pas neuve (nous avons notamment connu depuis 2006 la certification successive des grands ports maritimes, puis des universités, puis des hôpitaux publics), les collectivités territoriales présentent deux particularités propres que n'ont pas les entités précitées. La première tient à leur nature même de collectivités politiques (les gestionnaires de ces collectivités sont des élus, lesquels bénéficient de l'onction du suffrage universel et de la légitimité démocratique, ce qui n'est pas sans conséquence sur le travail de certification, et notamment sur les « livrables ») ; la seconde relève du modèle « budgétaire & comptable » des collectivités locales.

Normes d'exercice professionnel des commissaires aux comptes et spécificités « budgétaires & comptables » des collectivités

Le modèle « budgétaire & comptable » spécifique aux collectivités se traduit par un référentiel comptable qui mélange des considérations budgétaires et des considérations de droit constaté. De ce fait, leurs comptes ne sont « ni purs et ni parfaits » sur aucun de ces deux points de vue : nous sommes à la fois dans une comptabilité budgétaire polluée par des considérations de droit constaté, et de droit constaté pollué lui-même par du budgétaire. Il s'agit ici d'un équilibre très complexe qui répond à d'autres objectifs que ceux de la certification des comptes. On les appelle communément les « règles d'or » selon lesquelles les collectivités : d'une part n'utilisent pas les ressources d'emprunts pour assurer leur fonctionnement, et d'autre part respectent un équilibre de fonctionnement permettant de dégager un auto-financement. Ce dernier, accru des fonds empruntés, permet de financer l'investissement. Ce schéma de règle d'or est à la fois très vertueux dans son principe et très contraignant dans son application. Ainsi le monisme « budgétaire & comptable » neutralise l'effet budgétaire de certaines écritures comptables pour ne pas obliger les collectivités à se financer dans leur section de fonctionnement par des ressources d'emprunt. Des opérations d'ordre sont alors utilisées, de telle sorte que cette comptabilité n'est ni pure et parfaite en comptabilité constatée, ni pure et parfaite en comptabilité budgétaire.

Ces contraintes rendent l'exercice de certification plus complexe car le professionnel du chiffre doit prendre en compte cette construction architecturale très particulière et doit admettre, ainsi que le CNOCP l'a prévu, dans son Recueil de normes, que les neutralisations ont une trace dans les comptes, comportant des opérations réelles et des opérations d'ordre dans les comptes produits par les collectivités locales. Or ce monisme ne peut être ni un obstacle ni un préalable à la certification des comptes : les commissaires aux comptes doivent se pencher sur les comptes des collectivités locales tels qu'ils sont bâtis en intégrant d'emblée ces caractéristiques, bien que ces dernières puissent a priori venir s'entrechoquer avec les « bonnes pratiques » de leur profession.

Ceci pose immédiatement la question des référentiels applicables, tant pour les normes comptables que pour les normes d'audit. Pour ce qui concerne les normes d'audit, la Cour a fait référence aux NEP (normes d'exercice professionnel) de commissaire aux comptes. Toutefois, ces NEP, sur le terrain, ne sont pas automatiquement transposables pour les collectivités territoriales. Ces NEP ont été édictées en harmonie avec le Code de commerce et pour des entités régies par ce Code (elles répondent ainsi à des spécificités de gouvernance, de format des comptes d'entreprises privées).

Les collectivités locales ne sont pas régies par le Code de commerce, ni d'ailleurs leur gouvernance ou leurs comptes, mais par le Code général des collectivités territoriales et les instructions budgétaires et comptables. Ce que l'expérimentation montre de manière très claire, c'est qu'il peut y avoir un écart entre les NEP du métier de commissaire aux comptes et le cadre du fonctionnement du secteur public

local. Il conviendra sans aucun doute de trouver un mode spécifique d'exercice de ces NEP converti aux particularités des entités du secteur local. Ce point, très clairement doit encore être traité.

Livrables spécifiques souhaités dans les rapports d'audit portant sur des collectivités territoriales

Les livrables que le professionnel du chiffre fournit à l'entité territoriale ne devraient pas revêtir la forme habituelle, à la fois très concise dans ses conclusions et très technique dans ses annexes, qu'il produit lors dans ses rapports annuels classiques de certification des comptes des entreprises. Il convient ici de tenir compte de la nature politique d'une collectivité, et aussi de sa nature citoyenne : le rapport n'a pas pour vocation de s'adresser à des gestionnaires d'entreprise, mais à des personnes qui doivent pouvoir s'appuyer sur le contenu du rapport pour provoquer, le cas échéant, un débat démocratique. De nouveau, ce point doit être éclairci : quel est le niveau de détails souhaitable, quelles sont les considérations préliminaires à mettre en évidence dans la rédaction du rapport annuel d'audit, quel contenu didactique doit-il contenir ? A minima le rapport devrait expliquer quelles diligences ont été réalisées, le pourquoi de ces diligences, et en quoi l'opinion peut contribuer à un progrès de la transparence démocratique souhaitée. Bien entendu, à titre d'exemple, entre le format d'un rapport de la Cour des comptes sur les comptes de l'Etat ou de la Sécurité sociale et d'un rapport d'audit très dépouillé d'un Commissaire aux Comptes, un juste équilibre devra être défini, plus pédagogique tant sur le contenu des constats que sur leur portée. C'est un point important à faire évoluer et à préciser dans le référentiel d'audit des entités territoriales.

Le chantier du référentiel comptable des entités territoriales : Recueil et périmètre

Ce chantier - important - a été très fortement travaillé grâce notamment au CNCOP. Nous disposons désormais d'un Recueil presque complet (manquent encore quelques sujets importants tels la voirie, les biens mis à disposition ou concédés, ...) qui constitue un progrès déterminant sur deux points majeurs : d'une part, il rapproche la norme comptable des collectivités locales et celles des autres secteurs des administrations publiques ; et d'autre part, il constitue un référentiel unique pour tout le monde local, face à la prolifération actuelle de référentiels spécifiques.

Un des points importants concernant ce Recueil, c'est qu'il doit avoir une valeur réglementaire et doit donc être éternité par Arrêté, comme il en est de tous les autres Recueils. Ce qui pose aussitôt la question des statuts des instructions budgétaires et comptables de la DGFIP. Il n'est pas souhaitable de laisser s'introduire des contradictions entre ces différentes règles. La Cour a déjà mis ce point en évidence dans son rapport intermédiaire, préconisant que le Recueil devait être la norme et les instructions une mise en œuvre de la norme. Il n'est pas certain que cette recommandation fasse l'objet d'un consensus à ce jour. En tout état de cause, il est souhaitable de séparer la qualité de producteur

de comptes de la qualité de normalisateur. Le producteur de comptes est le réseau de la DGFIP, le normalisateur est le CNOCP. Le producteur ne devrait pas être normalisateur.

D'autre part, le périmètre des états financiers audités ne peut être circonscrit au seul budget principal. C'est toute l'entité juridique et comptable qui doit être auditée, car c'est elle qui porte et reçoit tous les engagements des tiers, sur un périmètre unique et complet. La distinction entre budget principal et budgets annexes n'est pas pertinente en termes d'états financiers.

Il convient enfin que les instructions comptables autres que la M57 convergent vers cette dernière : il en va notamment de la M22 sur les établissements médico-sociaux, la M4 sur les services industriels et commerciaux. Cette convergence vers la M57 permettrait à l'auditeur d'exercer ses diligences à partir d'un même référentiel normatif sur l'ensemble du périmètre. A titre d'exemple, les « services industriels et commerciaux » ne peuvent être simplement mentionnés dans l'annexe : ils doivent impacter sur le bilan et le compte de résultat de l'entité. Ceci dans une démarche de transparence globale. Ce point toutefois n'a pas la même importance d'un type d'entité à l'autre. Il concerne surtout les entités du bloc communal.

Un rapport sur les conditions préalables et nécessaires à la certification des comptes des collectivités locales

Pour rappel, ces conditions constituent à la fois le but premier et le but ultime de cette expérimentation, ainsi que le prévoit très clairement l'article 110.

La Cour des comptes a, de son côté, commencé à travailler à son rapport final en début d'année 2022. Elle partage, avec la DGFIP et la DGCL, l'objectif de fournir des documents complets au Parlement pour l'automne 2022. Cette date de 2022, plutôt que 2023 (laquelle marque la fin de l'expérimentation) a été retenue afin de ne pas arriver trop tard au Parlement, si le débat parlementaire se déroule fin 2022 afin de permettre le vote d'une loi avant l'été 2023. L'expérimentation s'arrêtant officiellement en août 2023, il serait souhaitable de disposer de la suite du dispositif avant cette date. En produisant ce document en fin 2022, nous disposerons déjà de 2 années d'expérience du dispositif, permettant ainsi de rédiger un rapport suffisamment documenté, n'empêchant pas de continuer à progresser en 2023.

Les points essentiels du rapport final se dessinent déjà. Il s'articulera autour des idées fortes de la loi NOTRe qui énumère 4 items (qui ont d'ailleurs structuré l'ensemble des audits ciblés réalisés durant l'expérimentation) : le contrôle interne comptable et financier, les systèmes d'information financière, les normes comptables applicables et le format des états financiers.

Sur chacun de ces items, on identifie à ce jour les sujets bloquants et les sujets sur lesquels de gros progrès ont été enregistrés. L'objectif est d'égrener les pré-requis permettant au Parlement, dans l'hypothèse où celui-ci décide d'élargir la certification à tout ou partie des comptes des collectivités

locales, de légiférer en parfaite connaissance de cause. Telle est la trame de ce rapport final sur lequel travaille la Cour.

Tenir compte du facteur temps et de la grande hétérogénéité des entités

Sous réserve de ce qui sera délibéré par les instances compétentes de la Cour, deux autres considérations paraissent importantes.

La première considération est liée à une donnée relative au temps : Il faut se donner du temps ! ... ne nous trompons pas, de nombreuses collectivités locales sont à ce jour éloignées de la cible et rien ne serait plus contreproductif que de ne pas leur laisser le temps de se préparer à cette échéance. On le constate d'ailleurs sur les entités faisant partie de l'expérimentation : le démarrage a pris du temps, et à ce jour aucune entité n'a vu ses comptes certifiés sans réserve. Des écarts plus ou moins importants subsistent par rapport à cet objectif. Ce serait une erreur d'amener les collectivités à engager des dépenses pour un résultat décevant, ou en tout état de cause difficile à admettre. Nous pensons donc qu'il convient de prévoir une période transitoire qui doit durer plusieurs années. A cet égard, la mise en parallèle avec le processus de mise en place de la certification des comptes des établissements publics de santé (EPS) est utile. Ce fut un processus vertueux, notamment organisé en 3 vagues successives. La première vague était ouverte aux établissements particulièrement motivés et préparés à une première certification. Une telle logique doit être proposée au secteur local. Cette considération de méthode n'est pas un simple détail, car elle rend le processus acceptable ou non.

La seconde considération est la prise en compte de l'extrême hétérogénéité du secteur public local. Quelques chiffres pour s'en convaincre : quelque 35.000 collectivités répertoriées, plus de 110.000 comptes publics locaux tenus par la DGFIP, et des disparités énormes de taille. Ce qui implique de ne pas traiter l'ensemble des acteurs de la même manière. On pourrait être tenté de renvoyer à un raisonnement bâti sur des seuils (comme pour les EPS), mais celui-ci peut être trop abrupt et peu satisfaisant pour une application aux entités locales : c'est du « tout ou rien », qui serait inadéquat pour le secteur public local. Afin de tenir compte de la diversité des situations, on pourrait concevoir un processus plus souple, et en apportant par ailleurs une juste réponse aux prescriptions de l'article 110 de la loi NOTRe qui évoque la « certification » mais aussi la « fiabilisation » des comptes locaux.

Certification et fiabilisation des comptes

Plusieurs modes opératoires sont possibles pour répondre aux exigences de la loi NOTRe. Le plus abouti, mais aussi le plus coûteux et le plus intrusif, est la certification des comptes. D'autres modes de fiabilisation sont possibles et ont été testés, par exemple les attestations particulières ou les examens limités (lesquels existent d'ailleurs dans les référentiels des professionnels du chiffre). La DGFIP a également développé des modes moins coûteux et moins intrusifs, tels des modes de présentation des comptes, des

processus de travail entre ordonnateurs et comptables publics, lesquels constituent d'excellentes entrées en matière de fiabilisation pour les collectivités de très petite taille. Ces approches semblent assez pertinentes pour les entités de taille plus modeste. La fiabilisation des comptes constitue plus que jamais le chapeau générique, et la certification n'est qu'un des modes pour y parvenir. Le CNOCP s'est également engagé dans cette voie, lorsqu'il a admis que le Recueil des normes s'applique intégralement ou non en fonction de la nature et de la taille de la collectivité concernée.

Pour ce faire, il conviendrait de proposer un modèle évolutif à chaque entité, lui permettant de se soumettre au mode de fiabilisation qui lui convient le mieux en début de processus et ensuite d'évoluer vers un parcours plus robuste, ce parcours étant naturellement structuré par le législateur en catégories de collectivités et par seuils de taille, comportant des minima attendus en termes de parcours et de calendrier à respecter. Rien ne devrait non plus empêcher une entité de viser une ambition de fiabilisation plus aboutie prévue pour des entités plus importantes que celle à laquelle elle appartient. Il conviendrait à cet égard d'éviter le double écueil de la loi HPST relative aux établissements publics de santé : d'une part plus de souplesse, permettant un choix à la carte, certes avec un minimum contraignant, initiant ainsi une démarche de fiabilisation pour chaque entité ; et d'autre part l'obligation pour la totalité des entités locales de se lancer dans une des formes de fiabilisation proposées (alors que la loi HPST ne l'imposait qu'aux établissements ayant une taille minimale).

Cependant, en termes de construction d'une grille comportant des seuils et des catégories, cela reste un choix politique. Il revient toutefois à la Cour de proposer un paysage général qui sera consigné dans son rapport final, au même titre d'ailleurs que les apports des autres entités appelées à s'exprimer.

Nous partons en tout état de cause d'un excellent panel d'observation grâce au choix judicieux des entités faisant partie de l'expérimentation, dont il faudra mettre en évidence le coût et la charge de travail additionnels qui leur ont été occasionnés, lorsque ce modèle de généralisation du processus de fiabilisation/certification des comptes des entités locales sera envisagé.