

Les mercredis de
l'INET à Paris

UN ÉVÉNEMENT DÉDIÉ AUX CADRES
DE DIRECTION TERRITORIAUX



SYNTHÈSE

LA CERTIFICATION DES COMPTES DES COLLECTIVITES : UNE DEMARCHE A EXPERIMENTER

>27 mars 2013, à Pantin

SOMMAIRE

Introduction par Jean-Marc LEGRAND, directeur de l'INET

Certification : simple enjeu de qualité comptable ou finalité d'organisation ? 3

Olivier WOLF, administrateur territorial, animateur de la journée

La mission du commissaire aux comptes : quelques points-clé... dans la perspective d'une transposition dans les collectivités locales 5

Thierry GREGOIRE et Valérie RIOU, Consultants senior, Cabinet Mazars

Enjeux et défis de la certification des comptes des collectivités territoriales et établissements publics locaux 7

Christophe ROSENAU, Conseiller maître à la Cour des Comptes et Président de la Chambre Régionale des Comptes d'Alsace

Certification des comptes publics : expérience de l'Etat et rôle du comptable public 10

Frédéric IANUCCI, Chef du service des Collectivités locales de la Direction générale des Finances publiques (DGFIP)

Pourquoi une collectivité se lance-t-elle dans la certification de ses comptes ? Communication ou stratégie ? 12

Nathalie BIQUARD, Directrice adjointe Finances Ville de Paris

Table ronde avec les intervenants et échanges avec la salle 15

Retour sur la mise en œuvre de la certification dans les universités 19

Philippe GATTA, Directeur de mission, KPMG

Le dispositif de fiabilisation – certification des comptes des établissements publics de santé 22

Alain LASKAWIEK et Alain PRIVEZ, Bureau des comptabilités locales, DGFIP

Le lancement d'une démarche de certification 25

Pierre COUTURIER, Directeur financier, Conseil général de l'Aube

Quelle démarche organisationnelle pour développer un projet complexe et multidimensionnel ? 26

Vincent BONNAFOUX, Directeur général adjoint des Services, Ville et Communauté Urbaine de Strasbourg

Conclusion 28

Les propos énoncés dans ce document n'engagent que la responsabilité de la personne citée.

Jean-Marc LEGRAND
Directeur de l'INET

La question de la certification des comptes des collectivités territoriales s'inscrit dans un contexte d'exigences croissantes vis-à-vis de ces dernières. Elles doivent faire preuve de davantage de transparence et mieux informer les citoyens et les financiers de l'utilisation de l'argent public. Cette démarche suscite la curiosité et l'intérêt, mais aussi des interrogations et des inquiétudes, car elle représente pour les collectivités le passage d'une culture de la règle et de l'outil à une culture de gestion du risque.

Quatre dimensions méritent d'être abordées :

- la certification est-elle une finalité ou un outil ?
- la certification comme mutation profonde vers une culture de gestion du risque ;
- la certification constitue-t-elle un vecteur pour améliorer l'efficacité des organisations et des processus dans les collectivités ?
- quel bilan tirer des avantages et coûts d'une telle mesure ?

Certification : simple enjeu de qualité comptable ou finalité d'organisation ?

Olivier WOLF,
administrateur territorial

Le sujet de la certification des comptes qui nous occupe aujourd'hui n'est pas inconnu pour les collectivités. Non pas parce qu'elles n'en ont jamais entendu parler, elles sont régulièrement confrontées à la problématique lorsqu'elles contrôlent leurs satellites, SEM, DSP etc. Par contre il est porteur d'incertitudes voire d'inquiétudes parce que susceptible d'impacter le système financier local : son architecture, l'organisation, les méthodes de travail. Il a en tous cas le mérite de susciter la curiosité, notre présence en témoigne, même si je pense qu'il laisse aussi beaucoup de nos collègues dubitatifs.

On sait que les exigences envers le monde local évoluent continuellement :

- exigences de transparence de l'information sont apparues que ce soit de la part du citoyen, des partenaires d'autant plus importantes que le système de financement local est ouvert sur le marché
- le contribuable est aussi plus soucieux de l'efficacité et la probité de son administration : c'est la problématique de la régularité (art 15 DDHC- rendre compte, garantie que l'argent public utilisée à fin d'IG)

Dans ce contexte, traiter de la certification des comptes amène à 4 questions :

- est-ce un simple point d'arrivée des démarches de fiabilisation des comptes portées depuis quelques années par le Minefi, les juridictions financières et les CL elles même

- est-elle un point de départ vers une profonde mutation du cadre normatif de comptabilités publiques locales de la logique de régularité française à celle de contrôle par les risques plus anglo-saxonne ?
- est-ce le bon outil pour améliorer, d'un point de vue comptable, l'efficacité de nos organisations, de nos processus ? d'asseoir une démarche de performance et de modernisation
- quel serait le bilan coût/avantage ?

Pour tenter d'y répondre, il est proposé de diviser notre journée en deux temps :

- la matinée consacrée à un débroussaillage du sujet, aux motivations d'une telle évolution et à la mesure des éventuels impacts sur le système local ;
- un après midi consacrée à des retours d'expérience. Nous aurons des collectivités bien sûr mais aussi d'autres acteurs qui auront beaucoup de choses à nous apprendre car ils ont en quelques sortes essuyé les plâtres, je pense principalement aux universités et aux hôpitaux.

Tous d'abord pour poser les bases des enjeux, disposer du même niveau d'information, il semble important de rappeler les fondamentaux, qu'est-ce que la certification des comptes ? C'est-à-dire rappeler la mission d'un commissaire aux comptes, sa méthodologie et montrer les questions clés dans la perspective d'une éventuelle transposition aux collectivités locales. Qui de mieux que des auditeurs, des experts comptables, pour établir ce panorama. Nous accueillerons donc deux spécialistes du cabinet Mazars, Mme Valérie Riou et M. Thierry Grégoire qui nous fixeront le cadre de la réflexion.

Nous poursuivrons avec une intervention d'un des acteurs clés du monde financier local, le juge des comptes. De plus en plus, que ce soit la Cour ou les Chambres, la problématique de la qualité des comptes, de la fiabilité des informations est mise en avant dans les rapports d'observation. Une telle évolution ne peut laisser cet acteur insensible car il réinterrogera inmanquablement ses missions mais aussi sa place dans le dispositif voulu par les lois de décentralisation. M. Christophe Roseneau, conseiller Maître à la Cour et président de la CRC d'Alsace nous présentera le point de vue du magistrat financier.

Ensuite, nous nous demanderons quel impact la certification pourrait avoir sur l'organisation financière locale dont le principe intangible est la séparation ordonnateur-comptable et la soumission à des normes spécifiques. Nous avons le plaisir d'avoir parmi nous l'un des chefs d'orchestre de ces sujets à Bercy. M. Iannucci qui est chef de service des collectivités locales, nous évoquera l'expérience de l'Etat qui s'est lancé dans une démarche de certification suite à la LOLF mais aussi comment il voit l'évolution de son administration notamment le rôle du comptable public, son avenir.

Enfin nous concluons ces présentations de la matinée avec Nathalie Biquard, directrice adjointe aux finances de la ville de Paris. La ville de Paris a lancé depuis quelques années une démarche ambitieuse de modernisation de sa fonction financière et comptable. Certes la capitale présente quelques spécificités, effet taille notamment, mais les défis auxquelles elle est confrontée sont similaires à ceux des autres grandes collectivités. Il est donc intéressant d'avoir un témoignage pour comprendre les objectifs politiques, administratifs sous-tendant une inscription dans une démarche de certification.

Je souhaiterais, si cela est possible à nos intervenants, que le filigrane des exposés puissent intégrer la question suivante : Y-a-t-il une réelle plus value à rentrer dans un tel processus.

La mission du commissaire aux comptes : quelques points-clé... dans la perspective d'une transposition dans les collectivités locales

Thierry GREGOIRE et Valérie RIOU
Consultants senior, Cabinet Mazars

Le commissaire aux comptes a pour mission de certifier que les comptes annuels sont réguliers et fidèles et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de chaque exercice. Il procède par sondages et respecte un corpus de textes, les Normes d'exercice professionnel (NEP). Il ne s'immisce pas dans les décisions de gestion (même s'il peut signaler une décision délictueuse), mais vérifie qu'elles sont correctement traduites dans les états financiers. Sa mission s'inscrit dans la durée, puisqu'elle dure six ans et se concrétise par des rencontres régulières tout au long de l'année.

Il peut formuler, soit une opinion favorable sans réserve (certification dite pure et simple), soit une opinion favorable avec réserve (en raison d'un désaccord sur l'imputation d'une limitation dans ses travaux), soit une opinion défavorable (refus de certification pour désaccord ou limitation). Une certification avec réserve ou un refus de certifier n'engagent pas le Conseil d'Administration qui reste libre d'approuver les comptes, ni n'induisent de sanction civile ou pénale. Néanmoins, ils ne sont pas neutres en termes d'image, dans les relations avec les tiers, ou en termes politiques pour une collectivité territoriale.

La première année de mission d'un commissaire aux comptes s'avère souvent chargée, car il doit prendre connaissance de l'information, établir une cartographie des risques, réaliser l'audit du bilan d'ouverture. Il procède ensuite à l'examen du contrôle interne et financier pour évaluer les processus qui concourent à la formation des états financiers, examine les postes avant la clôture et formule des recommandations. Enfin, il s'attache à l'examen des comptes et à la validation de l'information financière. Il ne joue donc pas le rôle de conseil en gestion, mais aide à fiabiliser l'information comptable.

Le cadre de la certification des collectivités reste à bâtir. La première question renvoie à la nécessaire refonte des états financiers sur lesquels porte la certification. En effet, ils ne correspondent pas au compte administratif, qui ne comprend ni bilan, ni compte de résultats. Quant au compte de gestion, il n'intègre pas toutes les annexes qui doivent figurer dans les états financiers. Par ailleurs, se pose la question du périmètre de la certification, qui ne peut se limiter au seul budget principal ; quels budgets annexes intégrer alors qu'ils correspondent à des activités de nature juridique ou comptable différente ? Il faut aussi préciser le référentiel comptable, car de multiples instructions budgétaires et comptables sont aujourd'hui applicables aux collectivités.

La procédure d'arrêté de comptes doit être efficace et maîtrisée, et impliquer la direction des finances, mais aussi les différents services. Elle nécessite un contrôle interne et un système d'information fiables et sécurisés. Or l'écart à la cible varie de manière importante selon les collectivités, ce qui pose la question de la préparation préalable à la mise en œuvre de la certification.

La certification peut être un puissant levier d'optimisation pour la qualité de l'information comptable et financière, pour la transparence des comptes publics et la mesure de l'efficacité de la dépense publique locale, et peut permettre d'opérer un saut qualitatif important en termes de gestion interne. Néanmoins, son cadre reste à construire. Le processus nécessitera une étroite collaboration entre de nombreux acteurs et une forte implication des élus, sachant qu'ils s'exposent à un risque politique en cas de refus de certification : il faut donc définir une cible techniquement viable et politiquement admissible.

Olivier WOLF

L'existence de deux référentiels différents, l'un public la M14 par exemple et l'autre correspondant aux normes d'exercice professionnelles, peut-elle poser problème à un certificateur privé ?

Valérie RIOU

Le référentiel comptable a été adapté. Ainsi, le calcul du seuil de signification des comptes n'est pas le même dans le privé (où s'applique une logique de résultats) ou dans le public : le commissaire aux comptes examine alors non le résultat, mais le fonds de roulement ou les réserves. Le Conseil de normalisation des comptes publics doit établir un référentiel comptable adapté aux EPN. S'agissant des collectivités, les bases normatives existantes, comme la M14, doivent être complétées.

Enjeux et défis de la certification des comptes des collectivités territoriales et établissements publics locaux

Christophe ROSENAU

Conseiller maître à la Cour des Comptes et Président de la Chambre Régionale des Comptes d'Alsace

La question de la certification des comptes des collectivités territoriales et des établissements publics locaux s'inscrit dans le contexte d'une « marche à la certification » des administrations publiques. En application de l'article 58-5 de la LOLF de 2001, la Cour des Comptes a pour mission de certifier chaque année la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'Etat. Les comptes de la branche générale de la Sécurité Sociale sont également certifiés. L'article 132-1 du Code des juridictions financières prévoit que les comptes des organismes nationaux de Sécurité Sociale autres que ceux qu'il mentionne sont certifiés par des commissaires aux comptes. Depuis 2008, les comptes des organismes nationaux de Sécurité sociale sont donc soumis à certification par la Cour ou par les commissaires aux comptes selon les cas. Le Code organise d'ailleurs les échanges et la coopération entre certificateurs.

L'obligation de certification a été étendue en 2006 à la Caisse des dépôts et consignation, puis en 2007 aux offices d'habitat et aux universités. La loi du 21 juillet 2009 (dite HPST) prévoit aussi la certification des comptes des établissements publics de santé définis par décret. Les modalités de cette certification (par la Cour des Comptes ou par des commissaires aux comptes) sont fixées par voie réglementaire. Ce chantier est ouvert au niveau national.

La révision constitutionnelle du 23 juillet 2008, avec l'introduction de l'article 47-2, donne une valeur constitutionnelle au principe de régularité, de sincérité et de fidélité des comptes des administrations publiques. La Cour des Comptes a pour mission de veiller au respect de ce principe, 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, sur lesquels elle doit émettre un avis. Ces dispositions trouveront une application pour la première fois à l'automne 2013, et certaines modalités restent à finaliser. Sur environ 93 000 administrations publiques, un peu moins de 900 administrations seraient actuellement soumises à certification.

Les chambres régionales des comptes (CRC) se préoccupent de la fiabilité des comptes des collectivités territoriales et des établissements publics locaux au titre des trois missions qui leur sont dévolues :

- juger les comptes ;
- examiner la gestion des ordonnateurs ;
- assister le préfet dans le contrôle des actes budgétaires.

La vérification de la régularité et de la sincérité budgétaire et comptable constitue pour les chambres un aspect fondamental du contrôle budgétaire. Quant à la préoccupation de fiabilité, les désordres des comptes ne figurent pas en tant que tels à l'article 60-1 de la loi de 1963 qui fixe les cas dans lesquels la responsabilité personnelle pécuniaire des comptables publics peut être mise en jeu, mais le constat de tels désordres peut toutefois déclencher des sanctions administratives. L'examen de la gestion des collectivités et établissements publics locaux s'effectue sur la base de la définition de l'article L.211-8 du Code des juridictions financières. Les CRC traitent de la fiabilité des comptes d'abord sous l'angle de la régularité au regard du corpus réglementaire et comptable. Leurs observations ne s'inscrivent pas dans une démarche de certification, mais plutôt dans un souci de transparence. La fiabilité des comptes est un préalable à l'analyse de la situation

financière des collectivités territoriales et établissements publics. En outre, le périmètre des collectivités soumises à certification ne cesse de s'étendre.

L'harmonisation des vérifications concernant la fiabilité des comptes est un chantier ouvert par la formation inter juridiction compétente pour les finances publiques locales. Cette formation permanente associant la Cour et l'ensemble des CRC a pour mission de développer des standards d'analyse communs et de produire un rapport thématique annuel sur les finances publiques locales. Trois étapes indispensables à la formulation d'appréciations circonstanciées ont été identifiées :

- Analyse de la qualité de l'information financière ;
- Détection d'anomalies affectant la fiabilité des comptes ;
- Analyse du contrôle interne.

Le rapport public annuel sur les finances des collectivités locales comportera un volet relatif à la fiabilité de leurs comptes, nourri d'observations des CRC et d'une analyse de l'évolution du cadre normatif et des pratiques en vigueur. Les chambres régionales des comptes participent au Conseil de normalisation des comptes publics, lieu d'échange entre représentants de l'administration, des collectivités territoriales et des juridictions financières, et au Comité partenarial sur la fiabilité des comptes publics.

Les raisons économiques et juridiques du passage à la certification des plus grands établissements publics et collectivités territoriales tiennent aux difficultés d'accès aux financements externes qu'ils rencontrent. L'accès au marché obligataire suppose d'obtenir une notation, donc de présenter des comptes suffisamment fiables. La meilleure garantie à cet égard est celle d'une certification en bonne et due forme.

Par ailleurs, la directive européenne du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des Etats membres leur impose de mettre en place d'ici juillet 2013 un système de comptabilité publique couvrant de manière exhaustive et cohérente l'activité de l'Etat – y compris les administrations locales et les établissements publics – et soumis à un audit indépendant et externe. Or il n'est pas certain que les contrôles pluriannuels réalisés par les CRC sur les collectivités locales répondent à cette directive. Un rapport de la Commission au Conseil de l'Europe et au Parlement daté du 6 mars 2013 recommande l'établissement de normes harmonisées et fondées sur le droit constaté pour le secteur public. La question du référentiel comptable est posée sous la forme d'une harmonisation au niveau européen. Il est à noter que la formulation retenue lors de la révision constitutionnelle de 2008 ouvre la voie à la certification de l'ensemble des comptes des administrations locales. Un projet de loi d'octobre 2009 prévoyait déjà d'expérimenter, sur la base du volontariat, la certification des comptes des collectivités locales dont les produits de fonctionnement excèdent 200 000 euros, et des dispositions similaires sont comprises dans le projet de loi de décentralisation et de réforme de l'action publique actuellement débattu au Parlement.

La certification des comptes des collectivités territoriales pose la question de la définition des états financiers à certifier et ouvre la perspective de la mise en place d'un compte financier unique reflétant la situation notamment patrimoniale de l'établissement. Dans le dispositif actuel, le compte administratif de l'ordonnateur détaille les recettes et dépenses, alors que le compte de gestion fait ressortir la situation patrimoniale de l'établissement. En l'absence de compte financier unique, il faut reclasser les états financiers actuels des collectivités territoriales en deux volets : d'une part, des états d'exécution budgétaire avec leur annexe, d'autre part des états sur la situation financière et patrimoniale de l'organisme comprenant un compte de résultats, un bilan et une annexe. La certification porterait sur ces derniers documents. La dualité des états financiers actuels, la redondance et la profusion des annexes rend ces documents difficilement exploitables. Un compte financier unique améliorerait leur lisibilité, faciliterait la communication des collectivités territoriales à l'égard du public et des institutions financières, et permettrait de rapprocher ordonnateur et comptable.

La Cour et les CRC estiment que les normes comptables des collectivités territoriales devraient être rapprochées de celles appliquées à l'Etat, lesquelles sont conçues en référence à trois standards : le plan comptable général, le référentiel en cours de développement élaboré par le Comité du Secteur public de l'IFA (International Federation of Accountance) et le référentiel de l'IASB (International Accounting Standards Board). L'IASB a retenu le principe d'une convergence entre les normes IPSAS et les normes IAS-IFRS applicables au secteur public, sauf exception justifiée. Le même principe est retenu par la LOLF concernant la comptabilité générale de l'Etat.

Le rôle du comptable public et des services de la DGFIP (direction générale des finances publiques) mérite d'être clarifié, notamment concernant le suivi qualitatif des comptes publics locaux. Ils devraient aider les collectivités territoriales certifiées à se doter d'un système de contrôle adéquat et évaluer périodiquement son efficacité. Le certificateur devrait coopérer avec les services centraux de la DGFIP afin de définir un référentiel de contrôle ; l'expertise de la DGFIP dans ce domaine est centrale. Cela suppose une transposition aux comptables des collectivités locales des missions attribuées au comptable de l'Etat par l'article 34 de la LOLF.

Enfin, un audit des systèmes informatiques doit également être réalisé. La satisfaction de ces conditions préalables nécessitera du temps. Les juridictions financières rejoignent donc le projet du législateur de ne pas généraliser la certification avant au moins 8 ans dont 3 ans de préparation et 5 ans de transition. Le chantier de la définition des états financiers soumis à certification n'a pas encore été ouvert, mais des réflexions et groupes de travail sont menés à ce sujet.

L'expérience de la certification des comptes de l'Etat montre que l'audit des systèmes d'information comptable et financière nécessite des travaux complexes et de longue haleine, car ces systèmes ne permettent pas de garantir la continuité du chemin de révision comptable ni de porter une appréciation suffisamment étayée sur le degré de maîtrise des risques comptables et financiers. Les collectivités territoriales désireuses de certifier leurs comptes devraient faire preuve d'une attention particulière à ce sujet.

La Cour des Comptes estime que l'engagement rapide d'une démarche d'expérimentation permettrait d'améliorer la qualité et la fiabilité des comptes des collectivités territoriales, de mieux évaluer leur patrimoine, leur situation financière et leurs engagements, et de développer un outil de contrôle interne. Cette expérimentation ne devrait englober que les collectivités et établissements les plus importants. Se posent aussi les questions de l'équilibre à trouver entre ressources et efforts nécessaires à l'implémentation de la certification, ainsi que de la répartition des tâches entre la Cour et les chambres régionales des comptes, et de la coopération des juridictions financières avec les commissaires aux comptes.

Olivier WOLF

Les CRC réalisent déjà une mission de contrôle de gestion. Leur confier la certification des comptes ne relève-t-il pas du conflit d'intérêt ou plus précisément du mélange des genres ?

Christophe ROSENAU

Ces missions ne seraient pas assurées par les mêmes magistrats. Se pose la question des compétences nécessaires à la certification des comptes, qui relèvent d'une approche et d'une méthode très différentes de l'examen pluriannuel des comptes actuellement réalisé par les CRC.

Certification des comptes publics : expérience de l'Etat et rôle du comptable public

Frédéric IANUCCI

Chef du service des Collectivités locales de la Direction générale des Finances publiques (DGFIP)

La certification des comptes des collectivités territoriales est envisagée depuis longtemps, et le contexte économique et financier y est favorable, même si l'Etat n'a pas affiché la volonté de la rendre obligatoire. Le projet de réforme des juridictions financières de 2009 repris dans le projet de loi de décentralisation comprend trois principes :

- expérimentation ;
- volontariat ;
- ciblage des collectivités les plus importantes.

Les collectivités se montrent souvent réticentes face à la lourdeur de l'exercice de certification, processus pluriannuel exigeant et politiquement risqué. Le regain d'intérêt naît du renforcement des exigences juridiques de l'Union Européenne prévu par la directive de 2011, qui renforce les exigences de fiabilité des comptes locaux, dont les Etats-membres sont garants. S'y ajoute l'exigence démocratique de transparence ainsi que la nécessité d'inspirer confiance aux partenaires financiers ou aux investisseurs, même si la certification n'implique pas nécessairement l'obtention de taux d'intérêts préférentiels.

Pour la DGFIP, la certification n'est pas une fin en soi, mais l'aboutissement d'un processus de fiabilisation des comptes. La DGFIP a mis en place en 2010 un comité pour la fiabilité des comptes locaux réunissant les représentants des élus locaux, des juridictions financières, de la DGFIP et de la Direction générale des Collectivités locales et visant à établir un diagnostic partagé des priorités et à proposer des outils. Au niveau local, la fiabilité structure l'action partenariale de la DGFIP envers les collectivités territoriales.

L'expérimentation de la certification est centrée sur les collectivités et établissements disposant de plus de 200 millions de produits de fonctionnement, soit environ 150 collectivités qui disposent des moyens suffisants pour s'engager dans cette évolution. La question de l'acteur chargé de la certification – juridictions financières ou commissaires aux comptes - n'est pas encore tranchée. Pour les hôpitaux, la Cour des Comptes ne devrait intervenir que pour les trois principaux établissements hospitaliers.

La DGFIP estime que le référentiel comptable existant peut permettre d'envisager une certification des comptes moyennant certains ajustements. Le débat sur le compte financier unique ne constitue pas un préalable : il faut adapter les éléments existants plutôt que refondre l'ensemble du dispositif comptable.

La DGFIP considère que la certification vise uniquement à apporter une assurance raisonnable de la fiabilité des comptes avant leur approbation, alors que les contrôles du comptable public protègent les fonds publics et que les CRC examinent la gestion des collectivités territoriales. La certification enrichit donc le rôle du comptable public sans le remettre en cause. Conformément au décret du 7 novembre 2012 sur la gestion budgétaire et comptable publique, dans le respect du principe de séparation entre ordonnateur et comptable, ce dernier devient garant de la qualité des comptes, ce qui implique une fiabilisation des comptes. Celle-ci ne peut passer que par un partenariat renforcé avec les collectivités territoriales.

En conclusion, la DGFIP se montre favorable à la certification des comptes locaux, qui représente l'aboutissement d'un processus de fiabilisation des comptes. Elle partage l'approche d'expérimentation, de progressivité et de volontariat préconisée par la Cour des Comptes et se positionne pour accompagner ce mouvement qui ne remet pas en cause les fondamentaux de la mission du comptable public, mais appelle à une coopération renforcée.

Olivier WOLF

Le référentiel actuellement applicable aux collectivités territoriales a-t-il vocation à se rapprocher des normes publiques internationales, ou pourrait-il être utilisé en l'état pour la certification des comptes ?

Frédéric IANUCCI

Il nécessite certaines adaptations, mais je pense qu'il faut éviter de créer trop de préalables à la certification sous peine de repousser les échéances à un horizon indéterminé.

Olivier WOLF

La certification correspond-elle à un enjeu de modernisation du réseau de la DGFIP, dans la mesure où elle pourrait être confiée à des tiers ?

Frédéric IANUCCI

Je ne le pense pas. Elle incite plutôt le comptable à s'engager de manière plus intense dans la fiabilisation des comptes.

Olivier WOLF

Qu'en est-il de l'adhésion des équipes, du réseau ?

Frédéric IANUCCI

La certification des comptes suscite assez peu d'enthousiasme de la part des collectivités et de leurs comptables étant donné l'ampleur de ce chantier. Passé ce premier sentiment, les comptables sont convaincus que la certification s'imposera certainement à l'avenir. L'automatisation d'un certain nombre de processus dans Helios devrait faciliter la démarche : l'environnement technique est aujourd'hui à maturité.

De la salle

Où s'arrête le rôle du certificateur auprès de la collectivité ? S'implique-t-il dans les démarches de modernisation de la chaîne comptable, ou s'en tient-il au bilan financier ?

Frédéric IANUCCI

La démarche, un peu intrusive au premier abord, doit s'adapter à la maturité de l'organisme. Il est ensuite possible d'adapter le niveau d'exigence, de manière concertée ; cette coordination est confiée à la Cour des Comptes.

Pourquoi une collectivité se lance-t-elle dans la certification de ses comptes ? Communication ou stratégie ?

Nathalie BIQUARD
Directrice adjointe Finances Ville de Paris

La Ville de Paris a signé une convention de services comptables et financiers en mai 2012 qui conclut un processus de préparation en cours depuis 2008. Cet engagement a été pris en cohérence avec d'autres réformes dans le domaine financier, comme le renouvellement du système d'information, la réforme de l'organisation comptable et la dématérialisation.

La convention passée constitue un programme de travail à moyen terme. Trois domaines sont couverts :

- respect du principe d'annualité budgétaire et de séparation des exercices ;
- fiabilisation du bilan actifs et passifs ;
- mise en place d'un contrôle interne comptable et financier.

Un document de méthode annexé transpose le document de référence de la DGFIP et précise les contraintes vis-à-vis des systèmes d'information.

La certification est une démarche volontaire, sans horizon calendaire impératif pour le premier exercice de certification et sans sanction juridique en cas de report, même si le risque politique paraît clair. Elle représente un levier de changement majeur pour la sécurisation des processus, permet d'ordonner les réformes et démarches mises en œuvre à la ville de Paris, notamment autour de l'organisation de la fonction immobilière. Elle constitue enfin un appui à la notation de la collectivité et à sa crédibilité sur les marchés financiers.

Une équipe projet « certification » a été chargée d'animer la démarche grâce à des actions de sensibilisation du réseau finance et de l'équipe de direction.

L'exercice est créateur d'obligations, puisque la Ville a pris un engagement formalisé et public. Il risque d'entraîner des conséquences budgétaires, à la fois lors de l'année de transition et de manière pérenne. La prise de risque doit être maîtrisée dans l'objectif d'avoir une chance raisonnable d'être certifié même avec des réserves, ce qui sera sans doute le cas lors du premier exercice de certification.

La démarche permet une transparence accrue vis-à-vis des tiers, mais suppose un engagement important et durable des directions opérationnelles sur tous les sujets de contrôle interne budgétaire et financier.

Elle a déjà permis de respecter le principe d'annualité et de séparation des exercices, avec un apurement progressif des comptes d'imputation provisoire des recettes. La fonction comptable a été réorganisée, avec une séparation des tâches entre l'amont et l'aval afin de renforcer le contrôle interne, et un travail de priorisation sur le contrôle de la dépense. La Ville de Paris est passée à la dématérialisation globale, pièces jointes comprises, en dépenses et en recettes entre 2011 et 2012.

Un référentiel du contrôle interne comptable et financier et du contrôle interne budgétaire a été rédigé et une cartographie globale des risques a été établie. Un travail sur les risques financiers dans les satellites est en cours. Une démarche de déploiement du contrôle interne et financier dans les services de la Ville a été élaborée, complétée par un programme de formation des

inspecteurs de l'Inspection Générale de la Ville. La perspective de certification à moyen terme permet de mieux faire comprendre la nécessité de contrôle interne. Les lacunes dans la mise en conformité avec la M14 s'expliquent sans doute par un manque de pédagogie vis-à-vis des directions opérationnelles.

Par ailleurs la Ville a entamé une démarche de mise à jour de l'inventaire physique et de reconstitution progressive de l'inventaire comptable. Des travaux sont menés avec la DRFiP pour fixer la granularité du numéro d'inventaire afin de combiner finesse de gestion et efficacité de l'action du comptable public.

Une démarche expérimentale de contrôle interne financier a été lancée dans la direction des Affaires scolaires, l'une des principales. Les processus métier ayant des incidences comptables ont été décrits direction par direction et une cartographie des risques associés a été établie en repérant les points de contrôle existants, redondants ou manquants sur ces risques.

Un appel d'offre a été publié fin février pour rechercher l'appui d'une AMO sur le contrôle interne comptable et financier. Pendant quatre ans, elle devra formaliser les guides de procédures et les dispositifs de contrôle interne par processus métier, sensibiliser les acteurs et émettre des propositions sur l'architecture du futur référentiel de procédures et de dispositifs.

La maîtrise interne des risques permet de clarifier les responsabilités des acteurs, d'améliorer le fonctionnement quotidien des services par une réorganisation ou rationalisation des dispositifs existants, d'identifier les zones de risque et de définir les opérations à mener. Le recensement et la valorisation des actifs permettent de faciliter le suivi des biens confiés à d'autres personnes morales de droit public ou privé et d'éclairer certains choix de gestion. Le contrôle interne budgétaire vise à assurer la soutenabilité budgétaire, c'est-à-dire la maîtrise du risque de prise d'engagements supérieurs à l'autorisation budgétaire, ce qui pose la question de l'élaboration des budgets. Il est internalisé au sein des directions et passe par deux voies : qualité de la prévision budgétaire, et respect de l'obligation de tenir une comptabilité d'engagement.

En conclusion, la certification des comptes, objectif de moyen terme, permet d'englober dans une démarche cohérente et mobilisatrice des actions relevant d'obligations réglementaires non respectées, qui sont un problème chronique dans l'ensemble des grandes collectivités locales, et des actions facultatives utiles. Il s'agit donc d'un instrument solide et fiable au service du contrôle de gestion et de la prévision budgétaire, permettant de renforcer l'organisation des services, d'éclairer les décisions de l'exécutif, d'informer l'assemblée et les citoyens et de maintenir la confiance auprès des agences de notation. Des conditions préalables trop exigeantes risqueraient d'entraver la démarche : mieux vaut adopter un positionnement progressif et favoriser les collaborations avec la DGFIP et les acteurs de terrain pour améliorer le référentiel par ajustements successifs.

Olivier WOLF

Vous avez évoqué le coût direct de la démarche, mais aussi le coût indirect, de mise en conformité avec la M 14, je pense aux provisions et aux amortissements notamment. A-t-il été évalué par la Ville ?

Nathalie BIQUARD

La Ville s'est mise en conformité avec la règle au niveau des provisions obligatoires. Quant à l'anticipation des risques non obligatoires, le dimensionnement des provisions n'a pas encore été chiffré. Les services ont conscience de la nécessité d'assurer une lisibilité aux élus à ce sujet.

Olivier WOLF

Les citoyens peuvent confondre certification et bonne gestion. Comment le risque politique est-il géré ?

Nathalie BIQUARD

Un exercice de certification financière est beaucoup plus ambitieux qu'un exercice de notation ; il analyse plus en profondeur la situation de la collectivité et touche à des axes opérationnels favorables à une bonne gestion. Cependant, la Ville a conscience du risque politique qu'elle génère, d'où sa prudence sur les échéances.

Table ronde avec les intervenants et échanges avec la salle

Olivier WOLF

La démarche de certification paraît binaire. Une approche intermédiaire est-elle possible, par exemple une approche conventionnelle d'amélioration progressive non liée à une obligation législative ou réglementaire ?

Frédéric IANUCCI

Nous avons envisagé cette solution dans le cadre du Comité de fiabilité des comptes, et proposé un système de labellisation. Cependant, les collectivités locales consultées se sont montrées assez réticentes, pour des raisons diverses. Certaines ne souhaitaient pas engager de frais auprès de cabinets privés. Nous nous inscrivons donc bien dans une démarche progressive, mais sans cette consécration d'étapes intermédiaires. Cependant, nous sommes prêts à réexaminer le sujet.

Thierry GREGOIRE

La certification « par tranches » existe déjà, puisque les ordonnateurs font l'objet d'une certaine pression quant à la recherche d'une meilleure fiabilité des comptes, chantier par chantier. Cette démarche paraît assez adaptée, d'autant que si la certification ne concerne que les plus grandes collectivités, il faudra trouver une solution intermédiaire pour la fiabilisation des comptes des autres collectivités. Les communes de moins de 10 000 habitants ne font que très rarement l'objet de contrôles des chambres régionales des comptes. Ce système de contrôle très différencié n'est pas satisfaisant. Il faudra donc déterminer au niveau national les moyens d'assurer une fiabilité moyenne des comptes satisfaisante pour toutes les collectivités territoriales. Cette problématique dépasse de loin celle de la certification des comptes et renvoie à des enjeux politiques, économiques et financiers, y compris vis-à-vis du respect de la législation européenne.

Nathalie BIQUARD

La possibilité d'une mise en place progressive de la certification présente, certes, de l'intérêt, mais à l'intérieur d'un périmètre donné, il peut s'avérer difficile de déconnecter différents aspects afin de proposer une certification par phases. En revanche, il serait possible de commencer par les budgets principaux, puis de passer aux budgets annexes et enfin aux satellites. Il s'agit en effet d'une question prépondérante pour les grandes collectivités. A Paris, nous procédons d'ailleurs de cette manière. Pour les satellites, peut-être serait-il possible de se contenter, dans un premier temps, d'une analyse de risques synthétique présentée en annexe. Aujourd'hui, il existe peu de documents de synthèse sur les satellites, et ces documents facultatifs ne sont pas normés. Les comptes-rendus annuels des collectivités locales, en tant que tels, ne sont pas des annexes au compte administratif : l'information, éclatée, n'est pas présentée dans une approche de risque ni de manière cohérente entre ces documents, les budgets et les états financiers. Etant donné le manque de visibilité à ce sujet, une approche progressive par périmètres successifs pourrait donc être intéressante.

Christophe ROSENAU

Tous les comptes ne sont pas soumis à certification, y compris dans le secteur concurrentiel : il faut prendre en compte une notion de seuil de signification à partir duquel l'exercice est utile. Par ailleurs, au-delà de la certification proprement dite, il paraît plus important de réussir à produire

des comptes publics répondant aux standards d'une certification, ce qui renvoie à la problématique du référentiel du comptable. La certification ne fait que valider la sincérité, la régularité et la fidélité des comptes.

Pour mémoire, le traité de Maastricht, qui détermine les compétences et le fonctionnement de la Cour des comptes européenne, évoquait d'abord la notion de certification. Néanmoins, cette notion a été remplacée par celle de déclaration d'assurance. Au niveau international, très peu d'Etats font certifier leurs comptes, ce qui n'empêche pas les autres Etats de faire preuve d'une gestion de qualité.

Une question a longtemps fait débat : une entité publique relève-t-elle des mêmes règles de certification qu'une entreprise privée ? A cet égard, il faut rappeler que la certification des comptes dans le privé visait à permettre de bien séparer le patrimoine de l'Entreprise du patrimoine son propriétaire. Or le domaine public est beaucoup plus contraint et normé historiquement que le secteur privé. Ce rappel paraît utile.

Une autre question n'est pas tranchée. La directive de novembre 2011 engage les Etats à s'orienter vers un référentiel commun unique, mais il faut se poser la question de la mise en œuvre d'un tel référentiel au regard de son utilité. Cette question nous dépasse, mais elle mérite d'être prise en compte. Une démarche de certification ne doit être engagée à condition qu'elle paraisse utile et significative par rapport aux objectifs poursuivis.

De la salle

La certification est une démarche longue, difficile et coûteuse. Comment se situe la France par rapport aux exigences de Bruxelles ? L'Europe nous impose-t-elle des délais, des documents, des méthodes de certification, ou sont-ils à notre discrétion ?

Christophe ROSENAU

La situation de la France est celle d'une comptabilité de droit constaté, ce qui n'est pas le cas de tous les Etats-membres de l'Union Européenne. La qualité des comptes produits par l'Etat français est supérieure à la moyenne européenne. Moins de dix Etats au monde certifient leurs comptes. Notre référentiel comptable au niveau local porte l'analyse dans le détail du compte de gestion présenté à l'assemblée délibérante. Le fondé de pouvoir atteste de la qualité de l'arrêté du compte. La France se situe donc dans la moyenne du respect des exigences comptables du niveau supranational. La crise de 2008 découle certes de la qualité des comptes présentés par un Etat-membre, mais le projet d'adopter les normes IPSAS comme référentiel comptable du secteur public représenterait un coût d'adaptation tel qu'il paraît inenvisageable au regard des moyens de toutes les entités publiques concernées.

Commençons donc par produire des comptes réguliers, fiables, sincères et complets. La certification et sa raison d'être par rapport aux besoins spécifiques du secteur public méritent d'être remises en perspective. Pour ma part, j'estime – mais il s'agit là d'une opinion personnelle – que lors de la négociation du traité de Maastricht, la formulation « déclaration d'assurance » n'a pas été retenue de manière fortuite.

Frédéric IANUCCI

Seuls cinq Etats dans le monde certifient leurs comptes. La France est le seul pays d'Europe. Les Etats-Unis, qui sont dans une démarche de certification, n'ont jamais réussi à certifier leurs comptes. Nous sommes donc plutôt bien placés en Europe dans ce processus.

Il faut rappeler que ni la Constitution, ni le règlement communautaire ne font expressément référence à la certification en tant que telle. Les comptes doivent être établis de manière régulière,

complète et sincère, mais il revient au législateur français de décider par catégorie d'organisme de rendre obligatoire ou non la certification.

De la salle

Le déblocage du dossier de création d'agences de financement des collectivités locales n'est-il pas un moyen de convaincre les plus petites collectivités locales de s'orienter vers la certification ?

Frédéric IANUCCI

Pour moi, il n'existe pas de lien direct entre certification et appréciation de la santé financière d'une collectivité. L'agence de financement n'est pas un modèle de financement universel, mais plutôt un prolongement des pratiques actuelles d'émissions d'obligataires groupées de communautés urbaines qui ont déjà recours à la notation. La certification joue simplement sur le degré de confiance des investisseurs.

Olivier WOLF

J'ai lu que la limite actuelle de la fiabilité des comptes ne tient pas à la réglementation comptable en vigueur, mais aux pratiques propres des collectivités. Partagez-vous cet avis ?

Thierry GREGOIRE

Si les règles comptables étaient appliquées correctement, la fiabilité des comptes serait satisfaisante. Néanmoins, les collectivités territoriales font face à diverses contraintes, qui tiennent notamment au nombre et à la variété de leurs actifs.

Valérie RIOU

Pour avoir audité depuis plusieurs années des établissements publics, notamment des universités, j'ai constaté que le référentiel comptable se trouve à peu près en conformité avec les spécificités des établissements publics. La difficulté ne vient pas tant du référentiel lui-même, mais de sa mise en œuvre. Les comptables publics éprouvent parfois des difficultés à se l'approprier, d'autant qu'ils ne disposent pas forcément de toutes les informations nécessaires de la part des services ordonnateurs pour pouvoir se mettre en conformité. Si l'inventaire physique n'est pas convenablement mis à jour par l'ordonnateur, l'imputation des flux en comptabilité posera problème. L'un des principaux risques d'audit que nous constatons porte sur la qualité du rattachement des dépenses et recettes, qui dépend fondamentalement de la qualité du travail de recensement réalisé par les services ordonnateurs. Autrement dit, ce n'est pas tant le référentiel comptable qui pose problème, même s'il peut être adapté : il faut surtout réussir à mobiliser les services ordonnateurs et comptables pour qu'ils collectent, valident et transmettent une information de qualité aux comptables publics.

Olivier WOLF

En général, le commissaire aux comptes n'a affaire qu'à un seul interlocuteur. La séparation entre ordonnateur et comptable fait que le commissaire aux comptes doit certifier leurs deux comptabilités. Cette dualité peut-elle poser un problème pratique dans la démarche ?

Valérie RIOU

En général, nous avons non seulement affaire au comptable public et à la direction financière, mais aussi à l'ensemble des services contribuant à la formation des états financiers. A l'université, nous prenons contact avec nos interlocuteurs financiers pour la réunion de lancement, mais nous rencontrons également les services des ressources humaines, chargés du calcul de la paie, puisque les dépenses de personnel représentent 80 % des coûts, ainsi que la direction du patrimoine, le service de recherche et les services comptables et financiers. La démarche de certification permet aussi de décloisonner les services et de les enrôler vers un meilleur partage de l'information dans un objectif de maîtrise des risques. Nous sommes un instrument de l'amélioration du travail en commun vers la qualité comptable.

Thierry GREGOIRE

D'où l'importance de trouver les bons leviers pour favoriser cette adhésion générale des services, mais aussi des élus, à cette démarche d'amélioration de la qualité comptable. L'atteinte des objectifs fixés lors de la mise en place de la M14 a été freinée par la difficulté à trouver des leviers permettant de mobiliser les élus. La problématique financière et la valorisation du patrimoine peuvent favoriser la démarche de certification, puisqu'elle entraîne un effet d'image positif utile en termes de recherche de financements. Néanmoins, les élus craignent à juste titre l'effet d'image négatif éventuel, car cette démarche à long terme ne peut être arrêtée en cas de dégradation de la situation financière ou de la qualité comptable. Il faut donc faire preuve de pédagogie auprès des élus.

Olivier WOLF

La DGFIP a-t-elle rencontré les associations d'élus ?

Frédéric IANUCCI

Les associations d'élus n'ont pas pris de position officielle. A titre individuel, certains élus s'expriment en faveur de la certification. Les débats au Parlement ont tourné court, mais davantage sous l'effet de mouvements d'humeur qu'en résultat d'une analyse approfondie.

Retour sur la mise en œuvre de la certification dans les universités

Philippe GATTA
Directeur de mission, KPMG

La loi LRU du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités a constitué un bouleversement pour les universités, puisqu'elle a entraîné l'affectation du patrimoine immobilier des établissements, la dévolution de leur masse salariale, et s'est souvent accompagnée d'un changement de système d'information. Cette loi prévoit un passage à la certification en quatre vagues, de 2009 à 2013, pour un total de plus de 110 établissements. Le référentiel comptable applicable comprend l'instruction codificatrice M93 et la réglementation budgétaire et financière des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP).

Le commissaire aux comptes doit délivrer une opinion attestant que les comptes sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du patrimoine de l'établissement, de sa situation financière et du résultat des opérations de l'exercice. Il adopte une approche par les risques, en analysant comment les processus et les dispositifs de contrôle permettent de réduire le risque de survenance d'anomalies significatives dans les comptes.

De la salle

A partir de quel niveau d'irrégularités le commissaire aux comptes émet-il des réserves, notamment par rapport à l'inventaire du patrimoine, sujet très compliqué dans les collectivités ?

Philippe GATTA

Les réserves formulées quant à la comptabilité des universités concernent notamment l'évaluation de leur patrimoine par France Domaines en direct ou par l'intermédiaire de prestataires ; par ailleurs, les établissements à caractère scientifique disposant d'équipements de laboratoire de grande valeur ont été confrontés à une problématique d'exhaustivité de ces inventaires. Dans la majorité des cas, les fichiers d'immobilisations ont pu être mis à jour.

La dévolution de la masse salariale et l'attribution d'une enveloppe aux universités ont impliqué un renforcement du service des Ressources Humaines pour le traitement de la paie et le contrôle du traitement réalisé par la Trésorerie Générale et la mise en place d'un service de pilotage pour ne pas dépasser l'enveloppe. Des enjeux financiers majeurs sont apparus, comme le Glissement Vieillesse Technicité ou la gestion prévisionnelle des emplois, des effectifs et des compétences.

Le patrimoine immobilier mis à disposition par l'Etat est affecté au bilan des établissements des biens sur la base d'évaluations effectuées par France Domaine, sans implication sur leur budget ni sur leur compte de résultats. Seuls trois établissements (sur neuf demandes) ont obtenu une dévolution optionnelle du patrimoine immobilier et détiennent donc ce patrimoine en propre. Une telle dévolution nécessite une mise à niveau de la comptabilité patrimoniale et une politique immobilière digne de ce nom, ce qui implique la mise en place d'une fonction support immobilière renforcée au-delà du service Patrimoine.

La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes s'est mobilisée autour de la question de la certification et a notamment constitué un groupe de travail destiné à échanger et à porter les problématiques techniques auprès du Conseil de normalisation des comptes publics, avec les organes de tutelle, la DGFIP, la Cour des Comptes et les établissements publics. Il a été décidé, pour le premier exercice, d'imputer les erreurs en impactant les fonds propres des établissements.

Par ailleurs, la majorité des établissements sont passés sous le logiciel SAP, ce qui nécessite un important travail de sensibilisation et de formation, mais permet le raccourcissement, demandé par les autorités de tutelle, des délais de production des comptes (de fin avril à fin mars, puis fin février d'ici quelques années).

La certification met l'accent sur la fiabilisation des comptes, autour de plusieurs principes :

- rattachement au bon exercice des recettes et dépenses de fonctionnement, principal écueil lors du premier audit ;
- rattachement des subventions d'investissement aux immobilisations qu'elles ont financées ;
- principe de dotation aux amortissements,
- stabilisation des règles et principes sur les passifs sociaux ;
- sécurisation des problématiques de récupération de TVA.

La démarche favorise aussi l'application de méthodes et principes comptables homogènes au sein de chaque établissement pour aboutir à une présentation normée et lisible de l'information comptable et financière. Elle permet la comparaison entre les comptes des établissements. Les réserves formulées par les commissaires aux comptes sont récurrentes d'un établissement à l'autre, mais les établissements font montre d'une volonté marquée de lever à court ou moyen terme ces réserves, en travaillant avec le collège des commissaires aux comptes ou en interne, et ils progressent de manière constante dans la démarche de certification.

Olivier WOLF

Un document de la DGFIP datant de 2010 listait une dizaine de réserves communes aux 18 universités auditées. La réduction de ce nombre est-elle un encouragement pour les collectivités ?

Philippe GATTA

En effet. Les universités ont levé ces réserves en faisant appel à des prestataires extérieurs pour réaliser les inventaires et améliorer le contrôle interne, même si ce travail prend du temps.

Olivier WOLF

La certification a-t-elle augmenté la charge de travail des équipes, et donc les effectifs dans les universités ?

Philippe GATTA

La première année de notre mission, nous nous sommes surtout appuyés sur l'agent comptable. Nous nous sommes rendus compte que la certification est le fruit d'un travail collectif au sein de l'établissement. Cette expérience a été capitalisée par les établissements et le commissaire aux comptes, permettant de réduire la charge de travail. Il est crucial de préparer la certification en amont.

De la salle

Pourquoi certaines universités seront-elles certifiées en 2014 ?

Philippe GATTA

Ce calendrier a été élaboré avec les autorités de tutelle. Réaliser en même temps le passage à SAP, la dévolution de la masse salariale et la certification paraissait trop ambitieux pour les établissements de plus petite taille, qui ont donc repoussé leur certification à 2014.

Le dispositif de fiabilisation – certification des comptes des établissements publics de santé

Alain LASKAWIEK et Alain PRIVEZ
Bureau des comptabilités locales, DGFIP

La loi du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires dispose que les comptes des établissements publics de santé (EPS) doivent être certifiés, soit par un commissaire aux comptes, soit par la chambre régionale des comptes. Le cadre prévoit une fiabilisation de tous les comptes, puis une certification des comptes des EPS les plus importants. Cette démarche a été préparée dès 2009 par la DGFIP en partenariat avec la DGOS (Direction générale de l'offre de soins), partenariat décliné au niveau régional entre les DRFiP et les ARS (agences régionales de santé). Les comptes des EPS doivent faire l'objet d'un diagnostic et d'une correction des erreurs. En 2007, la Cour des comptes avait mis en exergue 7 domaines d'erreur, dont le suivi réciproque des créances entre l'Assurance maladie et les établissements de santé, le patrimoine, le rattachement des charges et produits à l'exercice, le provisionnement et les charges de personnel, thématiques proches de celles des collectivités locales.

Cette préparation devait tenir compte de la séparation entre ordonnateur et comptable, puisque le comptable de l'établissement dépend du MINEFI et n'est pas sous l'autorité hiérarchique du directeur, alors que les comptes sont jugés par les CRC. Il a fallu organiser l'intervention d'un troisième acteur, à savoir le certificateur. Par ailleurs, les EPS se trouvent dans une situation financière très complexe et sont soumis à un fort plan de restructurations et de modernisations tous azimuts, qui supposent des dispositifs de financement innovants pouvant poser des difficultés comptables. Le passage à la facturation individuelle et la convergence tarifaire ont bouleversé le travail de facturation dans les établissements.

Une approche partenariale a été adoptée avec la DGOS du niveau national au niveau des établissements. L'un des enjeux de la démarche consiste à faire partager à l'ensemble des agents l'importance de la qualité comptable, qui résulte d'une chaîne commençant à l'ordonnateur pour aboutir à la formation d'états financiers.

La DGFIP assure le pilotage et l'animation directe du réseau des comptables alors que la DGOS a délégué cette tâche aux ARS. La stratégie de déploiement tient compte des expériences précédentes de certification avec deux impératifs : inscrire la démarche dans une trajectoire de fiabilisation des comptes, et bâtir un dispositif à partir d'un partenariat fort entre la DGFIP et la DGOS, décliné au niveau local entre le Directeur de l'établissement et son comptable. Tous les secteurs de l'établissement sont impliqués. Un comité de pilotage réunit les deux directions générales, la Cour des comptes, la FHF et les conférences de directeurs. Des groupes de travail nationaux pluridisciplinaires pilotés par la DGOS, la DGFIP et la Cour des Comptes ont été organisés pour recueillir l'avis d'experts. Les élus, qui siègent au Conseil de Surveillance des établissements hospitaliers, sont tenus informés par son directeur.

Des référents de l'ordonnateur travaillent dans chaque établissement à la gestion opérationnelle du projet. Un dispositif de formation a été déployé en 2012 pour permettre à chaque agent impacté par la certification de mettre son travail en perspective avec la démarche de certification. Une forte communication a été diffusée sur le projet afin de réconcilier les notions de fiabilisation des comptes et de performance de l'établissement, ce qui passe par une démarche de maîtrise des risques et par un véritable projet managérial valorisant les processus et savoir-faire existants, ainsi que par des arbitrages coûts/avantages.

Le cadre juridique de la démarche évolue. Le Code des juridictions financières et le Code de la santé publique doivent être adaptés pour délimiter les états entrant dans le champ de la certification. Un décret doit prochainement fixer la liste des établissements soumis à certification. Enfin, la M21 prend en compte les évolutions normatives, notamment concernant les erreurs et le provisionnement des emprunts à risque.

Les normes comptables ont évolué pour prendre en compte les mises à niveau du bilan d'ouverture, portant notamment sur la comptabilisation des corrections d'erreurs, l'évolution du compte financier et de l'annexe ou les provisions pour charges de personnel. Désormais, les états financiers ont été revus pour séparer les éléments soumis à certification, avec un bilan, un compte de résultats, une annexe redéfinie et enrichie et un rapport de gestion. Un groupe de travail a d'ailleurs été monté pour réfléchir à une refonte de l'annexe des collectivités territoriales.

La DGFIP a demandé un diagnostic conjoint de l'ordonnateur et du comptable sur les postes du bilan présentant des soldes aux montants significatifs et constituant des enjeux de sincérité des états financiers. Il s'agit notamment de la fiabilisation de l'inventaire, en vérifiant d'abord les terrains, immeubles, plateaux techniques et véhicules, avant de fiabiliser le recensement et la comptabilisation des dépréciations et provisions, puis d'apurer les créances irrécouvrables.

La DGFIP propose un accompagnement des démarches de certification en matière de contrôle interne comptable et financier, avec pour objectif de soutenir les établissements de santé dans la démarche et d'assurer la cohérence entre les dispositifs de contrôle interne de l'Etat, des EPN et des universités. Il s'agit d'abord de rassurer les établissements quant à ces dispositifs de contrôle, mais aussi de les sensibiliser à la complexité de la démarche et à l'engagement qu'elle suppose. Le deuxième levier du contrôle interne concerne la documentation des procédures. Des cartographies des risques ont été établies, et des réflexions sont menées sur la traçabilité et la rénovation des systèmes d'information, très hétérogènes entre établissements.

L'offre de service réunit le directeur général de l'EPS, référent contrôle interne au sein de l'établissement public de santé, le comptable de l'établissement, dépendant de la DGFIP, la direction régionale des finances publiques et le correspondant régional de l'administration centrale chargé de la normalisation, ainsi que la DGOS.

L'offre de service se déroule en quatre étapes :

- Sensibilisation du management à l'enjeu de la fiabilisation et de la certification des comptes ;
- Formation des acteurs au contrôle interne ;
- Travaux de rédaction des référentiels de contrôle interne en groupes de travail nationaux avec les acteurs de terrain sur le parc immobilier, les provisions et la réconciliation des dettes et créances ;
- Evaluation du dispositif.

Une première vague de formations en septembre 2012 a porté sur 31 CHU/CHR. Une deuxième vague, étendue à 130 EPS plus petits, sera animée au niveau local en 2013. Le travail se poursuivra sur le référentiel de contrôle interne des autres immobilisations incorporelles, dépréciations et créances.

La démarche s'appuie sur les cartographies des risques établies au niveau national et adaptées au niveau des établissements pour élaborer un plan d'action. Ces deux documents doivent être approuvés par une structure de gouvernance à définir dans les établissements. Le rôle de la DGFIP consiste à guider les référents contrôle interne des EPS pour adapter la cartographie nationale, assurer l'homogénéité des cartographies et plans d'action modulés en fonction des caractéristiques des EPS et de permettre l'échange entre intervenants.

L'échelle de maturité de la gestion des risques est un outil d'évaluation permettant d'évaluer le contrôle interne existant, même non formalisé. La démarche de contrôle interne se renforce progressivement dans la durée.

Olivier WOLF

La DGFIP a fortement accompagné les hôpitaux dans leur démarche de certification. Les collectivités territoriales peuvent-elles espérer le même soutien ?

Alain PRIVEZ

La certification s'inscrit dans notre objectif de fiabilisation des comptes. Cette démarche est déjà engagée et réunit la DGFIP, le Ministère de l'Intérieur, la Cour des Comptes, les CRC et les associations représentant les collectivités. Les conventions comptables passées avec les collectivités correspondent à la même optique de qualité comptable, conformément aux directives données au réseau.

Olivier WOLF

Le fait d'être bien noté en matière de qualité comptable, je pense à l'IQCL, peut-il inciter certaines collectivités à passer à la certification ?

Alain PRIVEZ

L'indicateur n'est pas une fin en soi. Il permet de vérifier la qualité comptable apparente, mais non leur conformité au fond. Pour s'en assurer, il faut corroborer les données dans l'outil Helios.

Olivier WOLF

Les directions régionales ont-elles diffusé une note de service pour accompagner les collectivités dans le contrôle interne ?

Alain PRIVEZ

Pas pour le moment.

De la salle

Les CET (comptes-épargne temps) des hôpitaux sont-ils provisionnés ?

Alain PRIVEZ

Ils l'étaient historiquement, mais les provisions ne correspondent plus à la réalité. L'application stricte du référentiel comptable doit conduire à provisionner les CET, d'autant que le CET est transférable en cas de mutation. La problématique est plus large et porte sur l'ensemble des frais de personnel. Le Ministère de la Santé devrait diffuser une circulaire sur la valorisation des jours portés dans le CET.

Le lancement d'une démarche de certification

Pierre COUTURIER

Directeur financier, Conseil général de l'Aube

Cette démarche lancée il y a six mois se déroule bien pour le moment. Elle a été engagée afin d'anticiper sur le processus de certification des comptes, qui paraît inéluctable. Elle vise à améliorer les procédures internes et la qualité comptable et à permettre de recourir à des financements externes d'investisseurs dans les meilleures conditions. Elle permet aussi de proposer aux comptables un projet managérial et d'impliquer les équipes.

Un appel d'offre en deux temps a été passé :

- Mission d'assistance à la certification sur 3 ans ;
- Exercice de certification « à blanc » faite, au stade actuel, de textes réglementaires sur le sujet.

Les candidats ont été sélectionnés en fonction des moyens humains de l'équipe, des références du cabinet sur les collectivités locales et thèmes des missions, du prix et de la méthodologie employée pour répondre au cahier des charges. Le critère ayant prévalu est celui de la capacité à travailler avec les directions du Conseil général et à leur faire accepter la démarche de certification. Un interlocuteur dédié a été identifié à la direction des finances ; il travaille à mi-temps sur cette mission. Le directeur, le responsable du budget et le chef du pôle audit composent le groupe de lancement et de suivi.

La mission a notamment porté sur l'inventaire comptable, les procédures de clôture, les outils de contrôle et les risques externes. Pour chaque thème, un groupe de travail a été constitué avec les directions concernées, la direction des finances et le commissaire aux comptes.

Les organes de direction et la commission des finances sont régulièrement tenus informés. L'enjeu porte sur la collaboration des directions opérationnelles, qui ne perçoivent pas nécessairement l'intérêt de cette démarche. La direction des finances a communiqué à ce sujet auprès du réseau des comptables.

Des solutions informatiques ont été déployées pour alléger les tâches. En parallèle, une réflexion sur la gestion prévisionnelle de l'emploi et des compétences a été menée par le contrôle de gestion quant à une refonte éventuelle de l'organisation du réseau des comptables. La démarche s'axe sur le pragmatisme et la progressivité. Le temps gagné grâce à la dématérialisation peut ainsi être utilisé pour préparer la certification. Celle-ci n'est pas une fin en soi : elle permet surtout d'améliorer peu à peu la qualité comptable.

Olivier WOLF

Vous avez choisi de vous faire accompagner par des sociétés privées. Qu'en est-il du soutien de la DGFIP ?

Pierre COUTURIER

Nous avons passé une convention avec la DRFiP dès 2004 et nous l'associons à la démarche, mais elle reste en retrait. Nous avons soumis le cahier des charges de la mission au comptable public, qui travaillera en collaboration avec le commissaire aux comptes.

Quelle démarche organisationnelle pour développer un projet complexe et multidimensionnel ?

Vincent BONNAFOUX

Directeur général adjoint des Services, Ville et Communauté Urbaine de Strasbourg

Notre démarche de fiabilisation des comptes dans l'objectif de certification se situe dans un triple contexte de montée des contraintes financières et budgétaires, de mise en tension des financements et de prise en compte des recommandations de la Cour régionale des comptes qui nous a récemment contrôlés.

La Ville et la Communauté Urbaine de Strasbourg sont gérées par une administration unique qui doit suivre deux budgets principaux, sept budgets annexes et une vingtaine de satellites.

Les enjeux, finalement proches du secteur privé, portent sur la problématique des *cut-off*, la tenue des états patrimoniaux, l'exhaustivité de l'information notamment antérieure à 1997, l'adéquation conforme de l'information de l'ordonnateur et du comptable, la définition des méthodes de valorisation et la formalisation du contrôle interne, notamment dans les niveaux opérationnels.

Cette démarche a été impactée par des projets connexes, comme le passage au protocole d'échange standard d'Helios version 2, impératif avant début 2015. Nous avons donc décidé d'emboîter les projets.

La démarche intègre plusieurs parties prenantes :

- le pilotage stratégique est opéré par les élus et par la direction générale ;
- la mise en œuvre opérationnelle est réalisée, en interne, par les fonctions finance et systèmes d'information, la direction conseil, pilotage et performance et la direction de l'audit interne, ainsi que l'ensemble des directions opérationnelles, et en externe, avec la DRFiP et le comptable public.
- les fournisseurs des systèmes d'information et l'expertise d'un commissaire aux comptes apportent un support complémentaire.

Plusieurs facteurs de succès durable ont été identifiés :

- une organisation de projet structurée s'appuyant sur des outils adéquats pour appréhender la complexité en matière d'intervenants, de délais et d'imbrication des sujets ;
- un cadre documentaire formalisé, partagé et évolutif dans lequel les anomalies donnent lieu à des révisions, en s'inspirant des pratiques des entreprises ;
- l'amélioration des processus de contrôle interne.

Après une première phase d'analyse s'appuyant notamment sur le rapport de la CRC, un appel d'offre doit être publié pour une mission d'accompagnement dans la durée portant notamment sur la manière de structurer durablement le dispositif de gestion documentaire et procédurale, la mise à jour des procédures et la révision annuelle des processus actualisés de l'ordonnateur et des comptes associés, pour produire un rapport de confortation de la démarche de progrès.

Le projet est dirigé conjointement par la DGA Ressources et la DRFiP ; les chefs de projet sont le directeur des finances et le comptable public. Des groupes de travail sont dédiés aux différents sujets.

L'audit interne assure une mission de suivi des recommandations résultant de ses audits, élargie au suivi des plans d'action résultant des rapports de la CFC. A partir de 2013, une lettre de mission spécifique portera sur la revue de l'exhaustivité des plans d'action et la vérification de leur état d'avancement. Cette mission fera l'objet d'un compte rendu annuel à la Direction et à l'Assemblée.

La gestion de projet s'appuie sur le support méthodologique de la direction conseil, pilotage et performance et sur des outils de gestion de projet et de gestion de la qualité documentaire.

La démarche fait l'objet de revues de projet mensuelles et trimestrielles et de temps de travail bisannuels avec l'exécutif. L'ensemble des élus sont régulièrement informés de son avancement lors de l'adoption du budget primitif et du débat sur le compte administratif.

Conclusion

Olivier WOLF

Peu de voix dans la salle, comme dans la presse spécialisée, se sont élevées contre la certification. Faut-il en conclure que tous les acteurs sont convaincus, ou que le principe du volontariat de la démarche les incite à l'indifférence ?

Comme l'ont expliqué les intervenants, la certification des comptes n'est pas perçue comme une fin en soi, mais comme un vecteur d'amélioration de la qualité comptable mais surtout de mobilisation des équipes, un outil managérial. Elle représente un coût qui peut être significatif, notamment en termes de ressources humaines. De ce fait, la démarche ne peut qu'être réservée aux collectivités les plus importantes.

Peu de structures se lancent dans cette démarche sans l'appui de partenaires, souvent des auditeurs privés, mais aussi des acteurs publics, notamment le réseau des DRFiP. Reste à convaincre les élus de l'intérêt de s'engager dans une telle démarche.

Document rédigé par la société Ubiquis – Tél. 01.44.14.15.16 – <http://www.ubiquis.fr> – infofrance@ubiquis.com